

DECIZIA nr. 579 / 07.08.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/02.02.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii-Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/30.01.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/02.02.2015, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. A nr. 27 , et. , sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/15.01.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014, comunicate in data de 16.12.2014, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei si accesorii aferente in suma de y lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y lei si accesorii aferente in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea partiala a deciziei de impunere pentru TVA in suma de y lei si pentru accesorii aferente in suma de y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea isi desfasoara activitatea in domeniul activitatii de productie cinematografica, video, constand in vanzarea de pelicula si prestari servicii asupra peliculei, servicii de laborator, prelucrari imagini. Laboratorul este unul dintre participantii la realizarea filmului A prezent la Cannes.

Societatea a efectuat achizitii intracomunitare de piese, echipamente, pelicula si de servicii laborator cu taxare inversa si livrari de bunuri la intern, intracomunitare si export (pelicula cinematografica, echipamente, casete etc.) pentru care a justificat scutirea si prestari servicii catre clienti interni, intracomunitare si externe pentru care a justificat scutirea.

Constatarile inspectiei fiscale nelegale si netemeinice in ceea ce priveste TVA in suma de y lei si accesorii in suma de y lei, din urmatoarele motive:

1. TVA colectata in suma de y lei pentru cheltuieli de protocol si sponsorizare protocol si accesorii aferente - y lei:

TVA este aferenta produselor consumate in evenimentul publicitar/promovare intitulat "Kick of Meeting" organizat cu participarea unui grup larg de persoane care se regaseste in documentul Purchase order/decont la care face referire inspectia fiscala si care se regaseste in campul "detalii" al fisei de cont, fiind precizat si in punctul de vedere din adresa nr.x/27.11.2014.

In speta sunt aplicabile prevederile art.21 din Codul fiscal si pct.31 din Normele metodologice.

Au fost prezentate mijloace probante solide care sa ateste ca produsele au fost consumate in cadrul evenimentului publicitar si nu ca protocol.

2. TVA colectata in suma de y lei pentru livrari de bunuri la export (pelicula cinematografica neexpusa si nedevelopata) si in suma de y lei pentru servicii prestate asupra peliculei cinematografice aferenta facturilor emise catre BCF SARL din Elvetia in perioada 01.01.2009-31.12.2009 si accesorii aferente - y lei:

Echipa de inspectie fiscala a incadrat gresit livrarile X ca fiind de bunuri si de servicii asupra unor bunuri corporale mobile, deoarece:

a. Societatea a emis la aceeasi data facturi privind prestarea serviciilor pe pelicula suport inregistrate in contul 707 si in contul 704, datorita cerintelor softului de contabilitate si de export pentru raportarile din intreaga lume ale Kodak, fiind vorba de pelicula suport pentru servicii iar la detalii pe facturi a mentionat ca se vor intocmi declaratii vamale de export.

b. Intre X si BCF SARL din Elvetia a fost incheiat contractul nr. x/23.02.2009 in care sunt stipulate o serie de prevederi care se refera la modul de executare si de plata a lucrarilor.

BCF SARL a fost unul dintre coproducatorii filmului de lung metraj "A " responsabil cu finantarea partii de servicii din bugetul total al filmului alaturi de alte firme coproducatoare din Romania, Elvetia, Franta, Germania, partea initiala fiind y euro insa ulterior bugetul a fost depasit.

In acest context BCF SARL nu a mai putut sustine financiar coproductia platile fiind efectuate pana in 10.03.2011, iar in vederea finalizarii filmului coproducatorii au decis livrarea peliculei suport plus servciile prestate de K X Romania, conform act aditional la contract din data de 19.12.2011, catre beneficiarul actual al filmului C O din Germania, in baza CMR din 19.12.2011, neinsotite de facturi.

c. Facturile emise de K X Romania au fost intocmite cu cota TVA "0" stiind de la semnarea contractului ca serviciile cu pelicula suport vor fi livrate in afara Romaniei, insa neputandu-se realiza nicio livrare pana la ultima plata in avans, faptul generator a fost amanat pana la livrarea peliculei, in decembrie 2011 in Germania, nemaifiind posibila intocmirea unei DVE, ci doar declararea Intrastat.

Realitatea economica a tranzactiei este ca serviciile cu pelicula suport au fost livrate in afara Romaniei unui beneficiar cu cod valabil de TVA

intracomunitar, coproducator al filmului, cu dovada transportului. M , in calitate de producator principal a colectat sumele din Acordul de finantare Eurimages si a putut face plati in numele tuturor producatorilor.

d. Faptul generator intervine la momentul livrarii peliculei suport incadrandu-se in prevederile art.134¹ din Codul fiscal valabil la 31.12.2009.

e. Livrarea catre Germania, cu facturile emise anterior catre Elvetia 2011 in Germania, fara posibilitatea intocmirii unei DVE, a fost declarata Intrastat.

Societatea mentioneaza ca prin adresa nr. x/18.12.2014 s-a adresat directiei de specialitate (DGMFIAC) cu privire la situatia particulara in care s-a aflat si-si rezerva dreptul de a suplimenta contestatia ulterior raspunsului la intrebare.

3. TVA in suma de y lei aferenta serviciilor de cazare pentru persoane fizice straine care nu au calitatea de salariat neacceptata la deducere in baza art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal si accesorii aferente - y lei:

In punctul de vedere inaintat cu adresa nr. x/27.11.2014 a precizat ca acest TVA se refera la cheltuieli aferente evenimentului publicitar Kick of Meeting la care au participat clienti si reprezentanti ai K din toata lumea si pentru care a prezentat mijloace probatoare solide echipei de inspectie fiscala, in speta fiind aplicabil art.21 din Codul fiscal si pct.31 din Normele metodologice.

Echipea de inspectie fiscala nu a mentionat baza legala in temeiul careia a cerut documentatia pentru justificarea cheltuielilor de publicitate/promovare produs, in regie proprie, care nu ar fi fost probabil solicitata daca evenimentul ar fi fost facturat de o agentie de publicitate cu costuri mult mai mari.

4. TVA in suma de y lei aferenta serviciilor de consultanta facturate de SCP S V neacceptata la deducere in baza art.145 alin.2 lit.a si c, coroborat cu art.134¹ din Codul fiscal si accesorii aferente - y lei:

Facturile si contractele de asistenta juridica pentru aceste cheltuieli au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, fara alte documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor.

Nu este de competenta echipei de inspectie fiscala sa faca aprecieri asupra oportunitatii contractarii unor astfel de servicii, iar in prezent societatea are angajati proprii.

5. TVA in suma de y lei aferenta serviciilor de scolarizare personal efectuate de SC E C SRL si SC T I SRL neacceptata la deducere in baza art.145 alin.2 lit.a si c din Codul fiscal si accesorii aferente - y lei:

Pana in luna mai 2013 societatea nu a avut angajati, personalul fiind pus la dispozitie de SC M P M SRL, potrivit contractului incheiat, la acest moment acestia fiind angajati ai KCR.

Nu s-a adus niciun prejudiciu fiscal si, chiar daca furnizorii ar fi facturat catre MPM si nu direct catre KCR, MPM ar fi refacturat aceste cheltuieli conform contract, TVA de dedus si impactul fiscal fiind aceleasi.

In consecinta, SC X SRL solicita admiterea contestatiei, anulara deciziei de impunere si a raportului de inspectia fiscala pentru TVA in suma de y lei si accesorii in suma de y lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014:

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de y lei
- accesorii aferente TVA in suma de y lei

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatările organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca obiect de activitate "Activitati de productie cinematografica, video si de programe de televiziune" - cod CAEN 5911.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 01.12.2008-31.01.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. x/21.02.2014, in suma de y lei, cu control anticipat.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014 a fost stabilita TVA suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei si accesorii aferente TVA in suma de y lei.

3.1. Referitor la TVA colectata in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta sumelor acordate sub forma de protocol si sponsorizare, in conditiile in care argumentele societatii referitoare la caracterul de reclama si publicitate nu sunt de natura sa modifice constatările inspectiei fiscale cu privire la aceste cheltuieli

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma totala de y lei aferenta unor cheltuieli protocol si sponsorizare efectuate in perioada 2009-2010, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. 8 lit.f din Codul fiscal si pct.6 alin.15 din Normele metodologice de aplicare, astfel:

- y lei - TVA aferenta serviciilor de masa si alimente;
- y lei - TVA aferenta livrarilor de marfa (filme cinematografice) sub forma de sponsorizare.

In drept, potrivit art.128 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal (in anul 2009):

“**Art. 128. - (1)** Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...);

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme. (...).”

Normele metodologice:

“**6. (11)** În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la Titlul II al Codului fiscal.”

Codul fiscal (in anul 2010):

“**Art. 128. - (8)** Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...);

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme. (...).”

Normele metodologice:

“**6. (14)** În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor;

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal;

c) Nu se încadrează în prevederile art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, prin lege sau prin hotărâri ale consiliilor locale, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.”

“(15) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (14) lit. a) și b) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar, precum și bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile.”

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale de mai sus, bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și de sponsorizare nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a acestora în cursul unui an calendaristic este mai mică decât plafonul stabilit pentru deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit, conform titlului II din Codul fiscal, respectiv dacă se încadrează în limita prevăzută pentru stabilirea cifrei de afaceri, pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale.

In speta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de y lei aferenta facturilor emise de CI B SRL, J Impex SRL, I C SRL in perioada 16.01.2009-22.01.2009 reprezentand contravaloarea meselor servite, a consumului de alimente si bauturi si in suma de y lei reprezentand contravaloarea sponsorizarii acordate sub forma de role de film catre AA A in data de 31.12.2010.

Referitor la TVA stabilita de inspectia fiscala, in dosarul contestatiei se regasesc urmatoarele documente:

- decont (purchase order) nr. x29.01.2009, avand ca mentiuni: achizitie stegulete; mape K; rollup, furnizor: G, scop: decor sala Kick Of Meeting+mape prezentare, valoare negociata y lei;
- factura emisa de SC G A SRL - steag imprimat, 2 imprimari, 1 culoare (com. x/22.01.2009), in suma de y lei;
- factura emisa de SC J Impex SRL - avans masa servita in data de 22.01.2009, in suma de y lei+decont;

- decont (purchase order) nr. 14.01.2009, avand ca mentiuni: achizitie apa plata si minerala, cola, furnizor: Coca-Cola, scop: protocol ianuarie-februarie, valoare negociata y lei;
- factura emisa de Coca Cola – coca-cola, apa, in suma de y lei;
- factura emisa de P C Serv - spalare mocheta, in suma de y lei+decont;
- decont (purchase order) nr. x/16.01.2009, avand ca mentiuni: achizitie calareti-suport nume conferinta + etichete + roller, scopul: Kick of Meeting , in suma de (y+y)+TVA
- facturi emise de F SRL - etichete, in suma de y lei si roller, in suma y lei;
- factura emisa de A T&T – prestari servicii transport;
- factura emisa de G A – suport de birou, steag imprimat K;
- lista cu numele, prenumele si tara fiecarui reprezentant, cu informatii privind data sosirii, aeroportul de sosire si plecare;
- agenda conferintei Kick of Meeting din perioada 21,22,23 ianuarie 2009 cu defalcare pe ore si tematicile care se vor dezbate in cadrul intalnirii si persoanele responsabile - document in limba engleza;
- facturi din 09.01.2009 si 29.01.2009 emise de CH G H insotite de anexe.
- pliante cu subiectele abordate referitoare la produsele si serviciile brandului K;
- poze de grup cu reprezentantii K din alte tari prezenti la conferinta.

Din analiza acestor documente nu se poate determina modul in care s-au materializat achizitiile efectuate in cadrul evenimentului organizat sub denumirea "Kick of Meeting" in actiuni de reclama si publicitate, potrivit sustinerilor contestatare, in conditiile in care:

- o mare parte dintre acestea se refera la mese servite, consum de alimente si bauturi, servicii hoteliere, fiind mentionate sub denumirea de protocol de insasi contestatara in deconturile de cheltuieli (purchase order);
- in ceea ce priveste achizitiile de materiale publicitare: etichete, roller, suport de birou, steag imprimat nu se precizeaza in ce consta actiunea de reclama-publicitate, care este obiectul actiunii de promovare, materialele sau bunurile care se promoveaza sau ce campanie de informare urmeaza a se realiza.

Fata de cele prezentate, argumentele contestatarei referitoare la caracterul de publicitate al sumelor achitate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la natura acestor cheltuieli, astfel incat in mod corect organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra sumelor acordate cu titlu de protocol.

In ceea ce priveste suma acordata sub forma de sponsorizare in luna decembrie 2010 contestatara nu prezinta nicio motivatie.

In consecinta urmeaza a se respinge contestatia pentru TVA colectata in suma de y lei stabilita prin decizia de impunere nr. F-MJ x/04.12.2014 .

3.2. Referitor la TVA colectata in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta facturilor externe/invoice reprezentand livrari de pelicula cinematografica si servicii aferente emise catre o societate din afara Uniunii Europene, in conditiile in care nu exista documente care sa probeze exportul bunurilor catre clientul din Elvetia si nici dovada stornarii facturilor si livrarea intracomunitara catre societatea din cadrul Uniunii Europene

In fapt, in perioada 30.03.2009 - 22.12.2009, SC X SRL a emis un numar de 9 facturi/invoice catre firma BCF din Elvetia reprezentand livrare pelicula cinematografica si prestari servicii efectuate asupra peliculei, in valoare totala de y lei, pentru care a aplicat cota „0” de TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014 s-a procedat la colectarea TVA aferenta facturilor emise catre firma din Elvetia, in suma totala de y lei, motivata de faptul ca societatea nu a justificat livrarea la export, intrucat pelicula cinematografica nu a parasit teritoriul Romaniei, fiind incalcate prevederile art.143 alin.1 lit.a din Codul fiscal si art.3 alin.2 din Instructiunile de aplicarea scutirilor de TVA, aprobate prin OMFP nr.2222/2006, iar in ceea ce priveste serviciile prestate asupra peliculei cinematografice locul prestarii este in Romania, pentru care trebuia sa colecteze TVA.

In drept, potrivit art.143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

„Art. 143. – (1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat.

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...].

„Art. 144¹. - Sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și 144, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. f) și alin. (2), sau în legătură cu operațiunile desfășurate în afara Comunității. “

Pentru aplicarea scutirilor de taxa, conform Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 2 - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său**. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator ori la o casă de expediție.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Art. 3. - (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.

(2) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Totodata, potrivit art.128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„**Art. 128 – (9) Livrarea intracomunitară** reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Conform Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006:

„**Art. 10 - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri** prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), **se justifică pe baza următoarelor documente:**

a) **factura care trebuie să conțină informațiile** prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Potrivit dispozițiilor legale sus citate, pentru a beneficia de cota 0 de TVA aferenta exportului de bunuri, persoana impozabila are obligatia de justifica aplicarea cotei „0” de TVA pentru livrarile de bunuri în afara Comunității cu documente expres prevazute de lege.

În ceea ce privește prestatările de servicii efectuate asupra bunurilor, în speta devin aplicabile dispozițiile art.132 alin.2 lit.h pct.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009:

„**Art. 133. - (1)** Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

(...);

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora.”

In speta, SC X SRL a emis în anul 2009 către BCF din Elveția, un număr de 9 facturi externe/invoice reprezentând livrare pelicula cinematografică și prestări servicii efectuate asupra peliculei, pentru care a aplicat cota „0” de TVA, pentru care nu a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferenta exportului cu documentele expres prevazute de dispozițiile legale.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarii se rețin următoarele:

1. SC X SRL a încheiat, în calitate de prestator, cu B C F din Elveția, în calitate de client, contractul nr.12 din 23.02.2009, având ca obiect „procesarea filmului”.

Pct.2. - Executarea lucrării:

2.1. și 2.2. Executarea lucrărilor de laborator vor începe la data începerii principalelor filmări ale filmului „A” și vor dura până la terminarea filmărilor principale ale filmului.

2.3. Serviciile și bunurile sunt livrate atât timp cât sunt plătite în avans.

2.4. Restituirea peliculei prelucrate este condiționată de plata de către client a facturilor emise.

3. Plata

- 3.1. a) plata de y euro la data de 6 Aprilie
- b) plata de y euro la data de 22 Aprilie
- c) plata de y euro la data de 10 Mai
- d) plata de y euro la data de 10 Iunie
- e) plata de y euro la data de 9 August

Pct.4. - Drepturile și obligațiile prestatorului

4.2. Prestatorul de servicii se obligă să execute serviciile de laborator în programul și termenele stabilite de comun acord cu CLIENTUL.

4.4. La terminarea lucrării, prestatorul se obligă să restituie materialele primite de la beneficiar, în baza facturilor.

Pct.5. - Drepturile și obligațiile clientului

5.2. Clientul se obligă să respecte termenele și condițiile de plată prevăzute în prezentul contract.

5.3. Clientul se obligă să informeze în timp util pe prestator asupra eventualelor modificări sau suplimentări a lucrării și se obligă să suporte costurile.

Pct.8. - Forta majoră

8.1. Niciuna din părți nu este răspunzătoare de neîndeplinirea contractului, dacă aceasta se datorează apariției cazului de forta majoră, ca acte independente de voința părților, obiective, de neînlaturat și imprevizibile (...) evenimente care nu se află sub controlul părților.

Pct.11. - Rezilierea

11.1. Prezentul contract poate fi reziliat de oricare din părți, fără intervenția instanței judecătorești, dacă:

- Cealaltă parte nu execută o obligație contractuală esențială.
- Cealaltă parte este declarată insolubilă sau în faliment.
- Cealaltă parte cesionează unei părți drepturile și obligațiile sale stipulate în prezentul contract, fără consimțământul celeilalte părți.

11.3. Rezilierea contractului nu înlătură drepturile și obligațiile născute înainte de declararea rezilierii.

2. In baza contractului nr. x/23.02.2009, SC X SRL a emis in perioada 30.03.2009-31.12.2009 facturi externe/invoice reprezentand vanzare de pelicula neexpusa si nedevelopata, in cantitate totala de x m, precum si servicii de procesare asupra peliculei efectuata in laboratorul propriu - taiere negativ, prima si a doua copie, copie Festival Cannes, 1HD Master, IP, IN copie control, corectii de culoare, sincronizare sunet, inregistrate astfel:

- factura nr. x/31.03.2009: pelicula cinematografica y lei si prestari servicii asupra peliculei y lei, cu cota „0” de TVA;

- factura nr. x/30.04.2009: pelicula cinematografica y lei si prestari servicii asupra peliculei y lei, cu cota „0” de TVA;

- factura nr. x/20.05.2009: pelicula cinematografica y lei si prestari servicii asupra peliculei y lei, cu cota „0” de TVA;

- factura nr. x/30.11.2009: pelicula cinematografica y lei si prestari servicii asupra peliculei y lei, cu cota „0” de TVA;

- factura nr. x/22.11.2009: pelicula cinematografica y lei, cu cota „0” de TVA.

3. In data de 19.12.2011, SC X SRL a incheiat cu B C F din Elvetia Actul aditional la contractul nr. x/23.02.2009 privind pct.4.4. din contract:

„4.4. La terminarea lucrarii, prestatorul se obliga sa restituie materialele primite de la beneficiar, in baza platii facturilor.”

„B C F S.A.R.L. dispune livrarea peliculei procesate conform contractului nr. x/23.02.2009, in cantitate totala: x metri catre urmatoarea destinatie: C O , M str. , , Berlin, Germany.

Conform anexei la contract, societatea C O din Germania detine codul de inregistrare fiscala nr. x.

4. In timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat CMR din data de 19.11.2011 incheiat intre K X Romania (actuala SC X SRL) si SC V T SRL privind transportul a xcutii, din care xcutii reprezinta xm negativ imagine (resturi si duble) si x cutii reprezinta x m negativ expus si dezvoltat, total x m livrare conform anexa nr. x la contractul nr. x/23.02.2009.

5. Intrucat pentru livrarile de pelicula cinematografica facturate catre firma din Elvetia societatea nu a prezentat declaratiile vamale de export privind livrarea din Romania in Elvetia, care sa justifice cota „0” de TVA potrivit Ordinului nr.2222/2006, prin Nota explicativa din data de 24.10.2014, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantilor societatii explicatii scrise, din care rezulta urmatoarele:

„Clientul a primit servicii de procesare avand ca suport pelicula de film. Facturile au fost intocmite pe masura prestarii serviciilor. Fiind vorba de o coproductie, la cererea clientului livrarea a fost facuta in Germania, conform CMR atasat si in consecinta nu a fost posibila intocmirea DVE, ele nefiind transportate in afara UE (au fost livrate in Germania) conform CMR atasat/V

Trans srl, auto xVOL. Atasam de asemenea fisa de cont, copii facturi externe pentru verificare cantitati facturate/cantitati in CMR.

Datorita perioadei de derulare a proiectului, nu a fost posibil fizic sa fie intocmita DVE in 90 zile de la data facturii, proiectul fiind derulat din 31.03.2009 pana in 19.12.2012."

6. Fata de aspectele constatate, urmare analizarii documentelor prezentate si explicatiilor societatii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu a fost justificata cota „0” de TVA pentru export aferenta sumelor facturate catre clientul din Elvetia si au procedat la colectarea TVA in suma totala de y lei aferenta unei baze impozabile in suma de y lei, din care:

- y lei este aferenta livrarilor de pelicula cinematografica (inregistrate in contul 707 „Venituri din vanzarea marfurilor”);

- y lei este aferenta prestarilor de de servicii efectuate asupra peliculei cinematografice (inregistrate in contul 704 „Venituri din lucrari executate si servicii prestate”).

Avand in vedere cele mai sus prezentate nu pot fi retinute argumentele contestatarei din urmatoarele considerente:

a. Referitor la primul motiv, precum ca nu este vorba de vanzare de marfa ci de pelicula suport pentru servicii se retine ca la rubrica detalii din facturi se mentioneaza ca se vor intocmi Declaratii Vamale de Export, aspect mentionat de contestatara insasi in contestatie.

Din constatarile inspectiei fiscale reiese ca societatea vinde pelicula neexpusa si nedevelopata (suport pentru servicii) atat clientilor din tara cat si partenerilor externi, in starea in care a fost achizitionata, astfel incat nu exista o legatura de cauzalitate intre *pelicula ca suport* si serviciile prestate asupra acesteia, putand fi vanduta ca atare sub forma de livrare de marfa.

b. Referitor la al doilea motiv, respectiv durata mare de timp pentru realizarea filmului A si clauzele stipulate in contractul incheiat cu B C SARL cu privire la plata serviciilor prestate de catre X SRL se retin urmatoarele:

- in perioada inspectiei fiscale activitatea principala a societatii a constat in „prelucrarea in laboratorul propriu a peliculei cinematografice” (de diferite dimensiuni), respectiv inregistrarea de imagini, sunete si prelucrari asupra peliculei prin intermediul echipamentelor tehnice din dotare (montaj, taiere, colorizare, sunet etc.), iar cele 5 transe din contract au fost facturate cu mentiunea „pelicula procesata A ”, inclusiv ultima factura intocmita in data de 22.12.2009;

- facturile au fost intocmite conform transelor prevazute la pct.4.4 din contract, iar pe de alta parte din punct de vedere fiscal o tranzactie economica nu poate fi conditionata de clauzele unui contract care reprezinta intelegeri intre parti.

c. Referitor la al treilea motiv si anume ca facturile au fost emise cu cota „0” de TVA stiind la semnarea contractului ca serviciile cu pelicula suport vor fi livrate in afara Romaniei si faptul generator a fost amanat pana la livrarea peliculei, in decembrie 2011, se retin urmatoarele:

- facturile au fost intocmite urmare realizarii lucrarilor de prelucrare asupra peliculei, acestea fiind detaliate in facturi (developare, curatare negativ, pregatire negativ, servicii aditionale etc.), fiind mentionate cantitatile de pelicula cinematografica;

- intocmirea facturilor externe si inregistrarea bunurilor si serviciilor (pelicula cinematografica si servicii prestate asupra acesteia) in conturile 707, respectiv 704 atesta faptul ca au fost livrate clientului;

- potrivit Instructiunilor aprobate prin OMFP nr.2222/2006 , cu modificarile si completarile ulterioare, contestatara avea obligatia sa detina documentele justificative privind aplicarea scutirii pentru operatiunile realizate in momentul emiterii facturilor sau, cel mult in 90 de zile de la data emiterii acestora.

d. Referitor la al patrulea motiv si anume invocarea art.134¹ din Codul fiscal cu privire la faptul generator se retin urmatoarele:

- facturile au fost emise conform transelor din contract, pe ultima factura din data de 22.12.2009 fiind mentionat ca reprezinta transa a 5-a;

- pentru a reflecta realitatea tranzactiei, in situatia in care bunurile si serviciile nu au fost livrate catre clientul din Elvetia, societatea avea obligatia sa corecteze situatia de fapt pana la 31.12.2009, intrucat actul aditional privind schimbarea destinatarului bunurilor si serviciilor si documentul de transport (CMR) au fost incheiate deabia in luna decembrie 2011.

e. Referitor la al cincilea motiv si anume declararea Intrastat a livrării catre coprodactorul din Germania cu facturile emise catre clientul din Elvetia se retin urmatoarele:

- C O este o societate inregistrata in Germania sub codul de inregistrare nr. X;

- documentul de transport (CMR) invocat ca justificare a livrării peliculei cinematografice catre unul dintre coprodactorii filmului a fost intocmit la data de 19.12.2011, respectiv la o distanta de 2 ani de la emiteria facturilor catre firma din Elvetia, contrar dispozitiilor legale sus invocate privind obligatia detinerii documentelor justificative privind aplicarea scutirii in cel mult 90 de zile de la data emiterii facturilor;

- contestatara nu a prezentat nicio dovada privind existenta unei relatii contractuale cu C O din Germania si nici documente care sa justifice scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, conform la art.10 din OMFP nr.2222/2006, in cazul in care livrarea s-a facut catre un beneficiar din cadrul UE, in afara CMR-lui.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat nicio dovada obiectiva privind justificarea cotei „0” de TVA aferenta facturilor emise catre clientul din Elvetia, propriile afirmatii

nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - "(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora", se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, respectiv in suma de y lei aferenta facturilor de livrare a peliculei cinematografice si in suma de y lei aferenta facturilor de prestari servicii efectuate.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru suma de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014.

3.3. Referitor la TVA deductibila in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii de la diversi furnizori, in conditiile in care societatea nu a demonstrat ca achizitiile au fost efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014, organele de inspectie fiscala nu au acceptat deducerea TVA in suma totala de y lei aferenta unor facturi fiscale emise in perioada 2009-2012 reprezentand contravaloarea unor servicii pentru care nu a fost justificata achizitia acestora, in conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. 7, art. 145 alin. 2 din Codul fiscal, astfel:

- y lei - TVA aferenta serviciilor de cazare pentru persoane fizice straine care nu au calitatea de salariati ai societatii, nefiind respectate prevederile art. 145 alin. 2 din Codul fiscal;

- y lei - TVA aferenta serviciilor de consultanta si asistenta juridica facturate de SCA S V, MTS E si T E, nefiind respectate prevederile art. 134¹ alin. 7 si art. 145 alin. 2 din Codul fiscal;

- y lei - TVA aferenta serviciilor de scolarizare personal efectuate de SC E C SRL si T I, nefiind respectate prevederile art. art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.

In drept, in conformitate cu prevederile art.126, art. 134¹, art. 145 si art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal (in vigoare in anul 2009):

"Art. 126. Operatiuni impozabile:

(...)

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140 (...)." .

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt** serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si **alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar**".

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilității taxei. (...)

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]."

(4) In conditiile stabilite prin norme, se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art.153."

(5) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e); (...).

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) (...)." .

Normele metodologice:

"45.(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate."

Codul fiscal (in vigoare in anul 2010):

"**Art. 134¹.** (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an."

"**Art. 145.** (2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal.** Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."

Prevederi asemănătoare au existat pe toată perioada supusă verificării

*Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii:** achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabil si pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau din documente ce nu sunt emise pe numele persoanei impozabile.

De asemenea, din coroborarea textelor de lege mentionate anterior, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea achizitiilor efectuate, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductiei** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca **exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare,** persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.**

Ca atare, obligatia prezentarii de **dovezi obiective,** pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, **conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila,** inclusiv in ceea ce priveste

conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului deducere a TVA aferenta unor achizitii reprezentand servicii de cazare in favoarea unor persoane fizice straine care nu au calitatea de salariati ai societatii, servicii de consultanta si asistenta juridica, servicii de scolarizare personal efectuate pentru salariatii altei societati efectuate in perioada 2009-2012, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice prestarea serviciilor in beneficiul societatii contestatare si in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

3.3.1. In ceea ce priveste TVA in suma de y lei aferenta serviciilor de cazare facturate de SCH SRL - y lei; P H - y lei si B T - y lei efectuate in favoarea unor persoane fizice care nu au calitatea de salariati ai societatii neacceptata la deducere potrivit art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal:

- in dosarul contestatiei se regaseste factura Invoice nr. x din data de 26.01.2009 emisa de SCH SRL pentru perioada 14.01.2009-03.02.2009, in suma totala de y lei (y + y), din care rezulta TVA in suma totala de y lei, avand anexata situatia detaliata a persoanelor fizice straine cazate, identificate cu nume, numar de camera, serviciile hoteliere prestate;

- nu s-a prezentat niciun document din care sa rezulte daca persoanele au fost numite de societate;

- in cadrul inspectiei fiscale s-a prezentat doar o conventie de tarife de la hotel JW MC M Est;

- TVA in suma de y lei este aferenta serviciilor de cazare pentru persoane fizice straine, facturate de P H SA cu facturile nr. x/01.04.2011, nr. x/07.04.2011 si nr. x/01.05.2011 pentru 3 persoane (y lei) si de BT cu factura nr. x/07.04.2011 pentru o persoana (y lei).

3.3.2. In ceea ce priveste TVA in suma de y lei aferenta serviciilor de consultanta si asistenta juridica facturate de SCP S V dedusa din factura nr. x/28.02.2011 - lei reprezentand onorariu consultanta juridica si din factura nr. x/09.11.2011 - y lei reprezentand servicii conform contract, neacceptata la deducere potrivit art. 134¹ alin. 7 si art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal:

- in dosarul contestatiei se regasesc doar contractele nr. x/14.02.2011 si nr. x/03.11.2011 incheiate cu SCP S V si Asociatii avand ca obiect: asistenta juridica, consultanta, redactare acte in domeniul dreptului muncii contra unui onorariu exprimat in euro+TVA;

- societatea nu a prezentat niciun document care sa justifice prestarea serviciilor si scopul acestora;

- urmare adreselor nr. x/09.09.2014 si nr. x/26.09.2014, prin care organele de inspectie fiscala au solicitat documente justificative privind prestarea serviciilor, societatea a prezentat contracte de prestari servicii de consultanta si facturi, fara a fi insotite de documente care sa justifice prestarea efectiva a respectivelor servicii in beneficiul societatii, respectiv rapoarte de lucru, din care sa reiasa modul in care s-au materializat aceste servicii si destinatia acestora.

3.3.3. In ceea ce priveste TVA in suma de y lei dedusa din facturile nr. x/09.09.2010 - y lei si nr. x/22.09.2010 - y lei emise de E C SRL reprezentand servicii recrutare personal si din factura nr. x/29.09.2010 - y lei emisa de TI reprezentand cheltuieli scolarizare personal neacceptata la deducere potrivit art.145 alin.2 lit.a si c din Codul fiscal:

- prestarile au fost efectuate in favoarea unor persoane fizice care nu au calitatea de salariati ai societatii, fiind angajatii SC M P M SRL;

- pana in luna mai 2013 SC X SRL nu a avut salariati proprii, angajatii fiind pusi la dispozitie de catre SC M P M SRL;

- societatea nu a prezentat documente care sa ateste refacturarea cheltuielilor cu pregatirea profesionala si nici persoanele beneficiare ale acestor servicii, respectiv documente care sa justifice prestarea efectiva a acestora pentru uzul persoanei juridice.

Urmare informatiilor si explicatiilor solicitate de organele de inspectie fiscala referitoare la justificarea serviciilor achizitionate, prin adresele nr. x/09.09.2014 si nr. x/26.09.2014 societatea a prezentat contractele de prestari servicii de consultanta si facturi aferente sumelor facturate de SCP S V, fara a fi depuse documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor de cazare pentru persoane fizice straine, consultanta juridica si a celor de scolarizare si de recrutare personal in beneficiul societatii.

Fata de aspectele constatate de inspectia fiscala si de documentele aflate in dosarul contestatiei nu pot fi retinute argumentele invocate de SC X SRL privind exercitarea dreptului de deducere, avand in vedere urmatoarele:

Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta** pentru a demonstra ca acestea sunt in **beneficiul societatii** si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni** (...)." Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme,

legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii** in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile**.

Ca atare nu pot fi retinute afirmatiile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA in suma de y lei, cata vreme nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei documente care sa demonstreze necesitatea achizitiei acestor servicii in beneficiul si in folosul operatiunilor sale taxabile, contrar sustinerilor din contestatie si explicatiilor date in timpul inspectiei fiscale.

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, documentele si explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale nu reprezinta justificari din care sa rezulte in ce s-au concretizat serviciile hoteliere prestate pentru persoanele fizice straine, serviciile de consultanta juridica si serviciile de recrutare/scolarizare a personalului, respectiv modul in care s-au materializat aceste servicii, resursele umane si materiale folosite, persoanele care au prestat serviciile si calitatea acestora in cadrul societatilor furnizoare, perioada in care au fost executate, termenele de executie, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii.

Or, asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Se retine ca, desi potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor **sale** taxabile", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care operatiile economice sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor **sale** impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat nu a prezentat nicio dovada din care sa rezulte ca aceste operatiuni sunt efectuate in beneficiul sau.

Simpla prezentare a unor contracte si facturi emise de furnizori nu reprezinta documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei, cata vreme societatea nu a justificat necesitatea achizitiilor efectuate si nici nu a demonstrat modul in care au fost folosite achizitiile pentru realizarea operatiunilor taxabile.

Astfel, nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor servicii, respectiv documente prin care sa justifice faptul ca serviciile mentionate in contractele incheiate si

facturate **au fost efectiv prestate de reprezentantii acestor societati in beneficiul societatii contestatare**, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, **achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata**, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca SC X SRL **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata **"inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere"**, iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. *La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*

102.2. ***Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).*** "

Faptul ca nu au existat justificarile scrise care sa poata proba scopul achizitiilor efectuate, motivatia societatii vizand dreptul de deducere a TVA in baza documentelor prezentate este lipsita de orice suport legal.

Cata vreme, asa cum reiese si din explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA

aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 56** - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.**"

"**Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

Or, asa cum s-a aratat in continutul deciziei, nedemonstrarea faptului ca sunt in folosul operatiunilor impozabile a condus la masura neacordarii dreptului de deducere a TVA din facturile emise de furnizori de catre inspectia fiscala.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - "(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora*", se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de y lei dedusa din facturile emise de furnizorii de servicii hoteliere, consultanta juridica si scolarizare/recrutare personal.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de

plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile stabilite de inspectia fiscala, in conditiile in care, sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA de plata pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014 i s-au comunicat societatii accesorii in suma de y lei, reprezentand majorari/dobanzi de întârziere in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de y lei aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei, calculate pentru perioada 25.02.2009-21.02.2014, din care societatea contesta accesorii in suma de y lei.

Prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument referitor la accesoriile in suma de y lei, contestate, invocand numai nedatorarea acestora.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

“**Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala , modificata prin OUG nr. 39/2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobnâzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale

“**Art. 120¹** - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.“

Potrivit art.120 din Codul de procedură fiscală, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art. 120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.120 din Codul de procedură fiscală, modificat prin OUG nr. 8/2014, începând cu 01.03.2014:

“**Art. 120** - (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.“

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează

incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie societatea nu aduce niciun argument cu privire la calculul accesoriilor contestate, urmeaza a se respinge contestatia pentru accesoriile aferente TVA in suma de y lei, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art.126, art.128, art.133, art.134¹, art.143, art.144¹, art.145, art.146 si art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 si pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 440/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, ar.2, art.3 si art.10 din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, art.56, art.65, art.105, art.119, art.120, art. 120¹, art.205, art.206, art.213 si art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.102.1 si 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004, pct.2.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr.2906/2014:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/04.12.2014, emisa de Activitatea de Inspectie fiscala din cadrul AFCM pentru TVA stabilita suplimentar la rambursare in suma de y lei si pentru accesorii aferente TVA in suma de y lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

