



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 16 din 2016

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., reprezentată legal prin SCA ... & ...din ..., înregistrată la ANAF - DGAMC sub nr. ... / ...2015, la ANAF - DGSC sub nr. ... / ...2015 și la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, cu adresa nr. ... / ...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015, că a fost delegată competența de soluționare a contestației depusă de SC X SRL din ... în favoarea DGRFP Timișoara.

Contestația a fost formulată de SC X SRL din ..., cu sediul în, având C.I.F. RO ..., ..., prin administrator dl. M..., reprezentată convențional prin SCA ... & ...din ..., în baza împuternicirii avocațiale seria ... cu nr. ... din ...2015, cu sediul în ...

Contestația a fost înregistrată la ANAF - DGAMC sub nr. ... / ...2015.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015 și vizează parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei reprezentată legal prin SCA ... & ...din ... și semnătura dlui. avocat A..., în calitate avocat al SCA ... & ...din ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... cu nr. ... din ...2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportul de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015, a fost comunicată administratorului în data de 15.07.2015, potrivit celor menționate de acesta pe adresa nr. ... / ...2015, anexată în copie la dosarul contestației.

- Contestația formulată de SC X SRL din ... a fost înregistrată la ANAF- DGAMC sub nr. ... / ...2015.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 – 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile art.4 alin.(2) din OPANAF Nr.

3333 din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL din ..., reprezentată legal prin SCA ... & ...din ..., prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - ... / ...2015, invocă următoarele motive:

Prin contestație, pe baza motivelor de fapt și de drept, a probelor administrate în dosar, petenta solicită organului competent de soluționare ca, prin decizia ce o va emite, să dispună anularea/revocarea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. ... - ... / ...2015, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ... - ... / ...2015, ambele comunicate la data de 16.07.2015, respectiv exonerarea petentei de la plata sumei de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

În fapt, petenta reține că în perioada decembrie 2014 - iulie 2015, societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale având ca obiectiv verificarea corectitudinii cererilor de rambursare a TVA depuse pentru perioada 01.03.2014 - 31.08.2014, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.... - ... / ...2015 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... - ... / ...2015. Valoarea totală a TVA stabilită suplimentar în sarcina petentei este de ... lei, provenind din următoarele deficiențe reținute de organul de control:

- 1) ... lei - diferențe de TVA colectată între sumele înscrise în evidența contabilă și decontul de TVA și sumele calculate de organul de control în funcție de veniturile presupuse ca impozabile din perspectiva TVA;
- 2) ... lei - TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.I. C... I...;
- 3) ... lei - TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P... L... SRL;
- 4) ... lei - TVA aferentă cheltuielilor cu masa acordată personalului societății;
- 5) ... lei - TVA aferentă achizițiilor de carburanți pentru unele autoturisme administrative;
- 6) ... lei - TVA neacceptată la deducere pentru serviciile de închiriere pentru care nu există notificările furnizorilor privind taxarea acestor operațiuni.

Din sumele menționate, petenta înțelege să nu conteste constatările organului de control menționate la pct.4) și 5), iar din suma menționată la pct.6), contestația vizează doar suma de ... lei.

Așadar suma totală contestată este de ... lei din totalul de ... lei a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.

Petenta apreciază actele administrative mai sus menționate ca fiind netemeinice și nelegale pentru următoarele considerente:

I.1. Referitor la diferențele dintre TVA colectată de societate și sumele

calculate de organul de control;

Petenta susține că abordarea organului de control pe linia verificării corectitudinii TVA colectată, înregistrată în evidența contabilă și respectiv declarată în deconturile de TVA, s-a rezumat la identificarea unor corelații în raport cu rulajele conturilor în care s-a presupus înregistrarea operațiunilor impozabile din perspectiva TVA, cu toate că societatea a pus la dispoziție informații detaliate asupra tuturor tranzacțiilor care intră în sfera TVA.

Chiar dacă o astfel de metodă poate fi utilă în cazul unei analize sintetice asupra ansamblului operațiunilor impozabile, aplicarea acesteia de către organul de control s-a făcut în mod deficitar, omițându-se analiza tuturor conturilor prin care s-au înregistrat operațiuni supuse TVA, acesta fiind motivul identificării unor diferențe față de evidențele contabile și fiscale ale societății.

În principal, conturile contabile analizate de organul de control au fost:
contul 706 - Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii;
contul 707 - Venituri din vânzare a mărfurilor;
contul 708 - Venituri din activități diverse;
contul 7583 - Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital;
contul 472 - Venituri înregistrate în avans.

În privința rulajelor cuantificate în raportul de inspecție fiscală, petenta susține că s-au produs erori constând în:

- omisiunea rulajelor înregistrate în contul 472 pentru lunile aprilie - august 2014, singura lună în care acestea au fost avute în vedere de organul de control fiind martie 2014. Situația sumelor omise se prezintă astfel:

Perioada	Rulaj cont	TVA colectată
aprilie 2014	-...	-...
mai 2014	-...	-...
iunie 2014	-...	-...
iulie 2014	-...	-...
august 2014	-...	-...
Total	-...	-...

Petenta a atașat la contestație situația sumelor evidențiate în contul 472 împreună cu TVA aferentă, extrase din evidența contabilă a societății (anexele nr.1.1 - 1.5). Din situația de mai sus, petenta susține că rezultă cu claritate că valoarea totală a TVA colectată omisă în analiză de organul de control este superioară în sumă absolută celei stabilite suplimentar prin raportul de inspecție fiscală. Având în vedere că rulajul contului 472 este negativ, influența finală asupra TVA colectată conduce la stabilirea unor sume inferioare celor înregistrate de societate.

În fapt, această diferență se justifică prin alte erori, de influență contrară, care se regăsesc în raportul de inspecție fiscală și care vor fi exemplificate în continuare.

- Organul de control a apreciat că sumele înregistrate în contul 704 - Venituri din servicii prestate - sunt aferente unor operațiuni neimpozabile/scutite, efectuate de societate. În realitate, în acest cont se regăsesc și unele operațiuni supuse TVA. Ex.: ... lei în luna aprilie, ... lei în luna mai, ... lei în luna iunie, ... lei în luna iulie și ... lei în luna august.

- În mod similar, au fost omise unele sume înregistrate în contul 708 -

Venituri din activități diverse - și care reprezintă operațiuni impozabile din perspectiva TVA. Este vorba în principal de sumele înregistrate în contul analitic 708.06, astfel: ... lei în luna aprilie, ... lei în luna mai, ... lei în luna iunie și... lei în luna iulie.

- Nu au fost luate în considerare operațiunile impozabile înregistrate în luna iulie prin contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile - în sumă de ... lei.

Din cele prezentate rezultă în mod evident că algoritmul utilizat de organul de control este unul care comportă numeroase erori, cifrele înscrise în raportul de inspecție fiscală necorespunzând realității. Valoarea corectă a TVA colectată este cea determinată de societate și înregistrată în evidența contabilă și fiscală, astfel că TVA suplimentară în sumă de ... lei stabilită de organul de control nu are niciun fundament.

I.2. Referitor la TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.I. C... I... ;

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală se face referire la relația contractuală dintre părți, respectiv contractul nr. .../...2012, la obiectul acestui contract, precum și la modul de confirmare a prestării serviciilor, respectiv procesele verbale de constatare a efectuării activității de consultanță, atașate fiecărei facturi emise de furnizor.

Petenta reține că organele de inspecție fiscală au considerat însă ca nedeductibilă, atât cheltuiala cu serviciile prestate, cât și taxa pe valoarea adăugată, pe baza următoarelor considerente:

- obiectivele prezentate în procesele verbal atașate facturilor sunt prezentate sumar, fără a se prezenta detaliat analize, situații, tabele, grafice, proiecte sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de servicii de consultanță;
- SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate, are personal angajat care putea realiza lucrările care fac obiectul contractului, nejustificându-se încheierea contractului cu I.I. C... I...;
- SC X SRL nu a justificat prin înscrisuri modul de stabilire a contravalorii prestărilor de servicii (număr personal implicat, necesar de timp și personal, gradul de calificare a personalului etc, care să conducă la stabilirea sumelor necesare acestor prestări de servicii).

Textele de lege invocate de organul de control sunt art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Petenta susține că încadrarea legală făcută de organul de inspecție fiscală este subiectivă, făcându-se trimitere la articole din Codul fiscal care nu sunt incidente în cazul de față și care în același timp fac referire la aspecte neargumentate de organul de control.

Astfel, art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal se referă la nedeductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

Pct.44 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu referire la art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, prevede:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit reglementărilor contabile, documentul justificativ în cazul operațiunilor de livrare de bunuri și/sau prestare de servicii este factura. Acest aspect rezultă cu claritate din prevederile Ordinului MFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar - contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, potrivit căruia factura este:

“Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;*
- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;*
- alte situații prevăzute expres de lege.”*

Celelalte documente menționate de organul de control, respectiv analize, situații, tabele, grafice, proiecte, lucrări concrete etc., nu pot fi asimilate nicidecum documentelor justificative, astfel încât să fie pertinentă încadrarea legală făcută în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

În fapt, textul de lege aplicabil în situația de față este art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, potrivit căruia sunt nedeductibile:

“cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Precizări suplimentare cu privire la aplicarea acestui articol se regăsesc la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se precizează:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Petenta susține că, probabil acest text de lege a fost evitat în mod intenționat de organul de control, nefiindu-i favorabil, întrucât în cazul de față există atât contract încheiat între părți, cât și procese verbale de recepție prin care se constată

efectuarea activității de consultanță, îndeplinindu-se așadar condițiile de formă prevăzute de lege. Petenta atașează la contestație copia contractului de consultanță încheiat cu I.I. C... I... (anexa nr.2.1) și facturile emise de furnizor în perioada martie - august 2014, împreună cu procesele verbale de constatare a efectuării activității de consultanță (anexele nr.2.2 - 2.7).

Referitor la necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, petenta consideră că nicio persoană cu minime cunoștințe în domeniul afacerilor nu poate pune în discuție importanța managementului la nivelul unei societăți comerciale și cu atât mai mult în cazul unei societăți de tip holding cum este SC X SRL, cu o cifră de afaceri, provenită în principal din prestări de servicii, de peste ... milioane lei, cu peste ... de angajați și cu participări importante la capitalul altor ... de societăți comerciale.

De altfel, chiar și Normele metodologice date în aplicarea art.21 alin.(1) din Codul fiscal menționează în mod expres la pct.23 că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și... *h) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului*, activități care se subscriu obiectului contractului încheiat între părți.

Petenta arată că aprecierile organului de control potrivit cărora existența compartimentelor proprii și a personalului angajat în funcții de conducere, nu justifică necesitatea contractului de consultanță încheiat cu I.I. C... I..., reprezintă o opinie subiectivă, nejustificată, și nesustenabilă și în același timp o încălcare inadmisibilă a principiului libertății de gestiune a agentului economic.

Mai mult decât atât, legislația referitoare la TVA, a cărei verificare constituie în fapt obiectul inspecției fiscale, condiționează (art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, text invocat și de organul de control) deducerea TVA de justificarea faptului că achizițiile efectuate sunt în folosul operațiunilor taxabile, aspect ce a fost argumentat în cele prezentate anterior. La art.146 alin.(1) lit.a) este menționată și condiția care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv deținerea unei facturi.

Așadar, în cazul TVA nu se face nicio referire la necesitatea prezentării altor documente (cum ar fi contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață etc.) pentru a beneficia de dreptul de deducere. Coroborarea prevederilor referitoare la deducerea TVA (art.145 - 149) cu cele referitoare la deductibilitatea cheltuielilor (art.21), reprezintă o abordare nejustificată legal a organului de control.

În ceea ce privește nejustificarea prin înscrisuri a modului de stabilire a contravalorii prestărilor de servicii, acest aspect reprezintă o altă interpretare abuzivă a organului de control în cadrul unei verificări având ca obiect taxa pe valoarea adăugată.

Art.11 alin.(2) din Codul fiscal permite organului de control ca în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, cum este cazul de față, să ajusteze suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. Or acest fapt poate avea implicații doar asupra impozitului pe profit, nicidecum asupra TVA.

Acest aspect rezultă cu claritate din adresa Ministerului Finanțelor Publice - Direcția generală legislație Cod fiscal - Direcția de legislație în domeniul TVA nr. .../...2011, remisă tocmai către Direcția generală de inspecție fiscală (anexa nr.2.8), în care se precizează:

Prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organul fiscal ca bază legală pentru ajustarea prețului tranzacțiilor între persoane afiliate, nu sunt aplicabile și în ceea ce privește TVA.

Posibilitatea efectuării de ajustări în cazul TVA pentru tranzacțiile între persoanele afiliate este reglementată de art.137 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal, potrivit căruia:

“e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art.7 alin.(1) pct.21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

- 1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art.145, 145 și 147;*
- 2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art.145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art.141;*
- 3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art.145 și 147.”*

În situația de față nu se verifică niciul din cazurile menționate, care să permită organului de control să pună în discuție problema prețului convenit între cele două părți.

În concluzie la acest punct, petenta susține că organul de control a aplicat complet eronat prevederile Codului fiscal referitoare la operațiunile comerciale derulate cu I.I. C... I.... Societatea îndeplinește condițiile prevăzute de lege (achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile și există documentele justificative - facturi - prevăzute de lege) pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoare adăugată în sumă de ... lei.

I.3. Referitor la TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P... L... SRL;

Petenta susține că abordarea organului de control este similară cu situația prezentată anterior, referitoare la relația cu I.I. C... I.... Astfel, se face referire la contractul nr.... din ...2010, la obiectul acestuia, precum și la procesele verbale atașate fiecărei facturi, prin care se certifică serviciile prestate, cu prezentarea detaliată a acestora și respectiva persoanelor din cadrul SC P... L... SRL care le-au prestat.

Considerațiile referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, se bazează pe:

- Faptul că aceste servicii puteau fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL;
- SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (radio-TV,

presă, etc.)

Textele de lege invocate de organul de control sunt aceleași, respectiv art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Și în acest caz, petenta susține că interpretarea organului de control este subiectivă, în afara cadrului legal, pentru următoarele considerente:

Organul de inspecție fiscală face trimitere la articole din Codul fiscal care nu sunt incidente în cazul de față, iar pe de altă parte nu se aduce niciun argument corespunzător privind încălcarea acestora.

- Art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal se referă la nedeductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

- Pct.44 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu referire la art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, prevede:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit reglementărilor contabile, documentul justificativ în cazul operațiunilor de livrare de bunuri și/sau prestare de servicii este factura. Acest aspect rezultă cu claritate din prevederile Ordinului MFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar - contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, potrivit căruia factura este:

“Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- *document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;*

- *document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;*

- *document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;*

- *document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;*

- *alte situații prevăzute expres de lege.”*

SC X SRL deține facturi pentru toate serviciile prestate de furnizorul SC P... L... SRL, care cuprind toate datele necesare pentru a fi considerate documente justificative.

Art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, invocat de asemenea de organul de control, condiționează deducerea TVA de justificarea faptului că achizițiile efectuate sunt în folosul operațiunilor taxabile. Or, echipa de inspecție nu a fost în măsură să aducă niciun argument obiectiv care să infirme legătura acestor servicii cu operațiunile impozabile efectuate de SC X SRL.

Acest fapt era și imposibil, atâta timp cât însăși Codul fiscal recunoaște caracterul deductibil al acestei categorii de cheltuieli. La art.21 alin.(2) sunt menționate expres ca fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

“d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate

producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

...

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”

Și în acest caz aprecierile organului de control referitoare la posibilitatea prestării acestor servicii de către personalul propriu și/sau încheierea de contracte de publicitate cu societăți din media, reprezintă o imixtiune impardonabilă în managementul agentului economic, o încălcare a principiului libertății de gestiune.

Această apreciere este infirmată și de faptul că angajații SC X SRL cu atribuții în domeniu nu au ca sarcini de serviciu activități similare celor realizate de SC P... L... SRL, iar contractele încheiate cu celelalte societăți partenere vizează activități complementare și nicidecum identice. Petenta atașează contestației fișa postului pentru 2 angajați ai Compartimentului Reclamă – Imagine – Marketing – Concurență (anexele nr.3.1 - 3.2) și câteva din contractele de publicitate încheiate în perioada supusă inspecției fiscale (anexele nr.3.3 - 3.8).

Mai mult decât atât, realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți au făcut obiectul unui control încrucișat, efectuat de reprezentanții aceluiași organ de control, în urma căruia s-a încheiat procesul verbal nr..../...2015. Chiar dacă perioada verificată este anterioară (01.10.2013 - 28.02.2014) celei verificate prin actul de control contestat, din procesul verbal se desprind elemente ilustrative privind relația cu SC P... L... SRL.

Unul din obiectivele controlului s-a referit la verificarea documentelor justificative din care să rezulte că prestările de servicii au fost efectiv prestate, dacă prestatorul are personal angajat să deruleze servicii de publicitate, fără a se constata vreo deficiență. S-au verificat printre altele fișa postului pentru angajați și documentele atașate facturilor emise, documente similare cu cele atașate și facturilor emise în perioada vizată prin actul de control contestat. Petenta atașează contestației:

- Copia procesului verbal de control nr..../...2015 împreună cu unele anexe reprezentative: contractul de prestări servicii, nota explicativă a administratorului societății, sarcinile de serviciu ale angajaților (Anexa nr.3.9);
- Cu titlul de exemplificare, pentru o lună din perioada verificată, factura emisă de SC P... L... SRL, împreună cu documentația prin care se justifică serviciile prestate (Anexa nr.3.10).

În concluzie la acest punct, organul de control a aplicat complet eronat prevederile Codului fiscal referitoare la operațiunile comerciale derulate cu SC P... L... SRL. Petenta susține că îndeplinește condițiile prevăzute de lege (achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile și există documentele justificative - facturi, prevăzute de lege) pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoare adăugată în sumă de ... lei.

I.4. Referitor la TVA neacceptată la deducere pentru serviciile de închiriere pentru care nu există notificările furnizorilor privind taxarea acestor operațiuni;

Potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA arendarea, concesiunea închirierea și leasingul de bunuri imobile. La alin.(3) al aceluiași articol se prevede posibilitatea ca orice persoană impozabilă să opteze pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e), în condițiile stabilite prin norme.

Potrivit normelor, opțiunea se exercită prin depunerea unei notificări al căre model este prezentat în anexa nr.1 la Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004.

Organul de control a constatat că în perioada suspusă controlului au fost achiziționate servicii de închiriere de la 6 furnizori, pentru care nu au fost puse la dispoziție notificările de taxare, iar în cazul a 2 furnizori acestea au fost înregistrate ulterior perioadei verificate, respectiv 10.06.2015 (SC M... SRL) și 17.06.2015 (SC L... M... SRL).

Pentru toate achizițiile de la cei 8 furnizori, organul de control nu a acceptat la deducere TVA deductibilă înscrisă în facturile de achiziție, invocând în acest prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004, din care citează fragmentat:

“opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”.

Petenta apreciază abordarea organului de control ca subiectivă, părtinitoare invocând doar parțial prevederile legale și nu în totalitatea lor, stabilind în mod eronat TVA suplimentară aferentă unora din operațiunile menționate.

Astfel, la pct.38 alin.(3) din Norme (nu la alin.(6) invocat de organul de control), se menționează că:

“(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.”

Mai mult decât atât, la pct.12 din Norme, se prevede:

“(12) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.”

Petenta susține că în timpul controlului nu a existat o comunicare corespunzătoare între organul de control și reprezentanții societății pentru a identifica operativ toate notificările lipsă, astfel încât să aibă posibilitatea obținerii acestora sau a efectuării demersurilor pentru depunerea lor de către furnizori la organul fiscal.

Petenta atașează la contestație documente referitoare la notificările depuse de unii din cei 8 furnizori, respectiv:

a) SC M... SRL (Anexa nr.4.1)

Prima notificare depusă, la care face referire și organul de control, este din data de 10.06.2015. Echipa de inspecție fiscală nu a făcut nicio observație cu privire la corectitudinea acesteia, raportându-se doar la data depunerii. În fapt, notificarea a fost depusă eronat de furnizor, utilizând formularul prevăzut în anexa nr.3 la Norme, care se referă la operațiunile de vânzare a bunurilor imobile (art.141 alin.(2) lit.f), motiv pentru care în cuprinsul notificării nu apare data de la care se optează pentru taxare.

Această eroare a fost sesizată ulterior, iar ca urmare a demersurilor făcute de societatea, furnizorul depunând notificarea corectă în data de 24.07.2015, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.01.2007, petenta considerând că sunt incidente în acest caz prevederile legale menționate anterior referitoare la faptul că depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul de deducere exercitat de beneficiar, acesta luând naștere și putând fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător.

Petenta atașează și fișa de cont primită de la furnizor, prin care se atestă faptul că în perioada verificată acesta a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de închiriere facturate petentei, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată este ... lei.

b) SC T... SA (Anexa nr.4.2)

Data de la care se optează pentru taxare este 2009;

Taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată este ... lei.

c) SC M...-S... SRL (Anexa nr.4.3)

Notificarea a fost depusă în anul 2005 când scutirea de TVA pentru închiriere era prevăzută la art.141 alin.(2) lit.k).

Taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată este ... lei.

În concluzie la acest punct, petenta susține că deține documentele necesare pentru a beneficia de deducerea TVA aferentă facturilor de închiriere emise de cei 3 furnizori menționați în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), din totalul sumei de ... lei stabilită suplimentar de organul de control.

În consecință, pentru motivele prezentate, petenta solicită admiterea contestației, așa cum a fost formulată.

În drept, petenta invocă:

- OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ;

- HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul MFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar - contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

De asemenea, petenta a anexat la contestație următoarele documente:

- Anexele 1.1 - 1.5 - Situația facturilor emise, înregistrate în contul 472 în perioada aprilie - august 2014;
- Anexa 2.1 - Contractul încheiat cu I.I. C... I...;
- Anexele 2.2 - 2.7 - Facturile lunare emise de I.I. C... I..., împreună cu procesele verbale de constatare a efectuării activității de consultanță;
- Anexa 2.8 - Adresa Ministerului Finanțelor Publice - Direcția generală legislație Cod fiscal - Direcția de legislație în domeniul TVA nr.../...2011;
- Anexele 3.1 - 3.2 - fișele postului pentru angajați ai Compartimentului Reclama-Imagine – Marketing – Concurență;
- Anexele 3.3 - 3.8 - Contracte de publicitate încheiate cu alte societăți partenere;
- Anexa 3.9 - Procesul verbal de control încrucișat nr.../...2015 încheiat la SC P... L... SRL, împreună cu unele anexe reprezentative: contractul de prestări servicii, nota explicativă a administratorului societății, sarcinile de serviciu ale angajaților;
- Anexa 3.10 - Factura emisă de SC P... L... SRL, împreună cu documentația prin care se justifică serviciile prestate pentru luna iunie 2014, cu titlul de exemplificare;
- Anexa 4.1 - Notificări taxare chirie și fișa de cont pentru furnizorul SC M... SA;
- Anexa 4.2 - Contract + notificare taxare chirie pentru furnizorul SC T... SA;
- Anexa 4.3 - Contract + notificare chirie pentru furnizorul SC M...-S... SRL;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... - / ...2015;
- Raportul de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015;
- Împuternicire avocațială, în original.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF – DGAMC - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015, au consemnat următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului o TVA în sumă totală de **... lei** reprezentând:

- ... lei - TVA aferentă perioadei 01.03.2014 – 31.03.2014;
- ... lei - TVA aferentă perioadei 01.04.2014 – 30.04.2014;
- ... lei - TVA aferentă perioadei 01.05.2014 – 31.05.2014;
- ... lei - TVA aferentă perioadei 01.06.2014 – 30.06.2014;
- ... lei - TVA aferentă perioadei 01.07.2014 – 31.07.2014;
- ... lei - TVA aferentă perioadei 01.08.2014 – 31.08.2014;

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală doar pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - diferențe de TVA colectată între sumele înscrise în evidența contabilă și decontul de TVA și sumele calculate de organul de control în funcție de veniturile presupuse ca impozabile din perspectiva TVA;
- ... lei - TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I. I. C... I...;
- ... lei - TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P... L... SRL;
- ... lei - TVA neacceptată la deducere pentru serviciile de închiriere pentru care nu există notificările furnizorilor privind taxarea acestor operațiuni.

II.1. Referitor la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă perioadei 01.03.2014 – 31.03.2014 (din care petenta contestă suma de ... lei);

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.03.2014 – 31.03.2014, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.03.2014 – 31.03.2014, cu privire la suma contestată de ... lei, compusă din:

- ... lei – TVA colectată diminuată;
- ... lei – TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;
- ... lei – TVA aferentă unor servicii de publicitate;
- ... lei – TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare.

II.1.1. Cu privire la diminuarea, în luna martie 2014, a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că în luna martie 2014, SC X SRL a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă totală de ... lei.

Astfel, în perioada 01.03.2014 - 31.03.2014, SC X SRL a înregistrat și declarat venituri în valoare totală de ... lei, pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

- ... lei - TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor și serviciilor intracomunitare de bunuri;
- ... lei - TVA aferentă livrărilor de bunuri la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Contribuabilul a utilizat cota standard de TVA, de 24% conform prevederilor

art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea, în perioada verificată, respectiv 01.03.2014 – 31.03.2014, SC X SRL a înregistrat venituri din prestări de servicii de transport călători efectuate în spațiul comunitar în valoare totală de ... lei, operațiuni pentru care a fost aplicată de către societate scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat, prin sondaj, documentele în baza cărora societatea a beneficiat de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru operațiunile de livrări intracomunitare, prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura;
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Organele de inspecție fiscală au constatat Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii martie 2014.

Astfel, referitor la neconcordanțele existente între taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în jurnalul de vânzări și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul de TVA, balanța de verificare și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor impozabile.

Analizând fișele conturilor clasei 7 “venituri din exploatare” organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Rulajul contului 706 “venituri din chirii, redevențe” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 707 “venituri din vânzare mărfuri” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 708 “venituri din activități diverse” este în sumă de ... lei.

Rulajul contului 472 “venituri în avans „ este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că aceste venituri sunt aferente unor operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor venituri este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată determinată ca urmare a aplicării taxării inverse este în sumă de ... lei

Taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată prin calcul matematic este în sumă totală de ... lei.

Dar analizând rulajul contului 4427 înscris în balanța de verificare aferentă lunii martie 2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Decontul lunii martie 2014 este în sumă de ... lei.

Diferența în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată în plus și înscrisă în mod eronat în Decontul de TVA aferent lunii martie 2014.

Situația centralizatoare a diferențelor constatate este prezentată în anexa nr.10b la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestui fapt, echipa de inspecție fiscală a diminuat TVA colectată de societate cu suma de ... lei.

II.1.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă lunii martie 2014;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că în martie 2014, societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări, TVA deductibilă în sumă totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

- ... lei - TVA aferentă achizițiilor din intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine din:

- TVA aferentă achizițiilor de combustibili, uleiuri, etc. în sumă de ... lei;
- TVA aferentă achizițiilor de prestări de servicii (chirii, consultanță, transport intern, etc.) în sumă de ... lei;
- TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii în sumă de ... lei;
- TVA aferentă utilități (energie electrică, gaz, apă canal) în sumă de ... lei;
- TVA aferentă achizițiilor de piese de schimb în sumă de ... lei;
- TVA aferentă rate de leasing în sumă de ... lei;
- TVA aferentă achiziții pentru alte nevoi ale societății în sumă de ... lei.

- ... lei - TVA aferentă serviciilor de cazare de la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 9%.

În perioada 01.03.2014 – 31.03.2014 societatea verificată a achiziționat bunuri și servicii de la furnizori interni înregistrați ca plătitori de TVA, în valoare totală de ... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, ceea ce societății supuse inspecției fiscale îi dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările.

S-au verificat prin sondaj documentele în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA în perioada 01.03.2014 – 31.03.2014 aferentă achizițiilor de la intern, constatându-se că SC X SRL respectă prevederile art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46 și pct.51 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile evidențiate în Raportul de inspecție fiscală.

În perioada 01.03.2014 – 31.03.2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii, constând în materiale, servicii externe, servicii de transport extern, etc. achiziționate de la partenerii intracomunitari, în valoare totală de 118.679 lei.

Aferent acestor achiziții intracomunitare SC X SRL este obligată la plata taxei

pe valoarea adăugată conform prevederilor art.151 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând totodată și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă totală de ... lei, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată, în jurnalele de TVA și în Deconturile de TVA conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În luna martie 2014, societatea verificată nu a efectuat importuri de bunuri, materiale, etc..

Deasemenea, în perioada verificată, respectiv 01.03.2014 – 31.03.2014, SC X SRL nu a înregistrat operațiuni de achiziționare de bunuri și servicii scutite, operațiuni care au fost scutite de TVA.

Se anexează raportului de inspecție fiscală (anexa nr. 10) centralizatorul TVA dedusă de contribuabil conform jurnalelor de cumpărări din luna martie 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă lunii martie 2014, astfel:

II.1.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului.

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 31.03.2014 I.I. C... I... emite factura nr.... în valoare de ... lei, cu o TVA de ... lei.

Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 “*prestări servicii executate de terți*”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări, în registrul jurnal, balanța de verificare, cât și în Decontul de TVA aferente lunii martie 2014.

Factura a fost emisă în baza Contractului de consultanță nr.../...2012. Contravaloarea facturii reprezintă servicii de consultanță luna februarie 2014. Conform Contractului de consultanță, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La art.22 “Obiectul contractului” se menționează: consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță:
- consultanță generală și specifică în managementul afacerilor marketing, logistică industrială și comercială;
- consultanță privind organizarea și dezvoltarea și conducerea societății;
- consultanță în proiectarea, re-proiectarea și implementarea de soluții manageriale performante;
- consultanță privind dezvoltarea afacerii, analiza firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea activității;
- consultanță în organizarea și dezvoltarea funcțiilor de producție comercială și de marketing, a funcției logistice și de resurse umane din cadrul societății;
- consultanță monitorizarea și evaluarea riscurilor generale și specifice precum și pentru întocmirea și punerea în aplicare a planurilor de acțiune a comitetului de management al riscurilor;

- consultanță pentru elaborarea procedurilor și normelor interne privind desfășurarea activității de baza și a activității conexe ale societății;
- consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltuielilor;
- consultanță în elaborarea negocierea contractelor comerciale, participarea alături de beneficiar sau în numele acestuia la tratative, negocieri sau discuții cu partenerii de afaceri, consultanță la încheierea contractelor comerciale;
- La art.31 “Durata contractului”: prezentul contract se încheie pe o durată de 10 ani începând cu data de 01.11.2012 până la 31.10.2022.
- La art.4 „Prețul contractului”: în schimbul prestării de către consultant al serviciilor menționate la art.22, beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație suma de ... lei plus TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii societatea întocmește un Proces verbal prin intermediul căruia justifică suma înscrisă în factura. Dar analizând acest Proces verbal, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectivele înscrise în acesta sunt prezentate sumar, fără a prezenta detaliat analize, situații sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de consultanță înscrise în Procesul Verbal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dl. C... I... este acționar majoritar la SC X SRL, deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al SC X SRL. SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate astfel că această prestare de servicii nu se justifică.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat în repetate rânduri în timpul controlului punerea la dispoziție de documente justificative, reprezentanților SC X SRL aceștia neonorând aceste solicitări.

Întrucât această prestare de servicii nu a fost efectiv justificată prin documente cum ar fi diverse situații, analize, tabele, grafice, proiecte care să susțină punctual obiectivele înscrise în Procesul verbal atașat facturii, echipa de inspecție fiscală a considerat această prestare de servicii nejustificată, atât din punct de vedere al elementului de cheltuielă, cât și al încadrării în categoria operațiunilor taxabile.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au arătat că SC X SRL deține personal angajat calificat care ar fi putut întocmi aceste situații fără a fi necesare aceste prestări de servicii.

Totodată reprezentanții SC X SRL nu au justificat prin înscrisuri modul de stabilire a contravalorii acestor prestări de servicii (număr personal implicat, necesar de timp și personal, gradul de calificare al personalului, etc. care să conducă la

stabilirea sumelor necesare acestor prestări de servicii).

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.1.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de publicitate;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC P... L... SRL emite factura nr.... din ...2014 în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010.

Analizând Contractul, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La art.2, pct.2.1 “Obiectul contractului”: obiectul contractului constă în prestări de servicii de publicitate și atragere de clienți respectiv: dropmail în cel puțin 2 orașe pentru cel puțin ... destinatari (împărțire materiale în cutii poștale), samplig direct prin distribuirea a cel puțin ... fluturași/lună, activitate de studii de piață și sondaj.

- Prin actul adițional nr. ... din ...2011 s-a introdus alineatul 4 la punctul 2.1: prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentarea de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigarea satisfacției clientului, etc. pe raza județului ...

-La art.4, pct.4.1 “Valoarea contractului”: valoarea contractului va fi de ... lei/lună + TVA aferent.

Atașat facturii, SC X SRL justifică suma înscrisă în aceasta prin Procesul Verbal încheiat și anexat, din cuprinsul căruia organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

În luna martie 2014 SC X SRL efectuează servicii de distribuire de pliante, fluturași, etc. în vederea efectuării publicității. Acestea au fost distribuite în diferite locații ale municipiului ...

Conform Procesului Verbal atașat facturii aceste servicii au fost efectuate de 3 persoane angajați ai SC P... L... SRL.

Dar aceste servicii ar fi putut fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL. Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (... - ..., ..., ...);

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) ^1 din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare societatea aplică sistemul de TVA la încasare.

Analizând jurnalul de cumpărări și registrul jurnal aferent lunii martie 2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna martie 2014 SC X SRL achită suma de ... lei din care TVA în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.1.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații fără a deține notificarea prin care aceste operațiuni intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel conform facturii nr. ... din ...2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile, dar aceasta a fost înregistrată la organul fiscal teritorial doar în data de 10.06.2015.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele operațiuni sunt de asemenea scutite de taxe:

“e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile.”

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite prin norme”.

În conformitate cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1, la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”.

Ca urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În concluzie, ca și temei de drept, pentru perioada 01.03.2014 – 31.03.2014, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.(4) lit.f) din LG 571/2003:

„f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

- art.145 alin.(2) lit.a) din LG 571/2003:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

- art.145 alin.(1)¹ din LG 571/2003:

“Dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”

- art.55 alin.(3) lit.b) din LG 571/2003:

“Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

b) cazare, hrana, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței”.

- art.21 alin.(4) lit.d) din LG 571/2003:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;”

- art.140 alin.(1) din LG 571/2003:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce. ”

- art.141 alin.(2) lit.e) din LG 571/2003:

“Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:”

- art.141 alin.(3) din LG 571/2003:

„Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme;”

- pct. 70 din HG44/2004:

“La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, chereștea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier”

II.2. Referitor la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă

totală de ... lei aferentă perioadei 01.04.2014 – 30.04.2014 (din care petenta contestă suma de ... lei);

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.04.2014 – 30.04.2014, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.04.2014 – 30.04.2014 cu privire la suma contestată de ... lei, compusă din:

... lei – TVA colectată;

... lei – TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

... lei – TVA aferentă unor servicii de publicitate;

... lei – TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare.

II.2.1. Cu privire la majorarea în luna aprilie 2014 a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că în luna aprilie 2014, SC X SRL a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă totală de ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.04.2014 - 30.04.2014, SC X SRL a înregistrat și declarat venituri în valoare totală de ... lei, pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ... lei.

Componenta taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor și serviciilor intracomunitare;

... lei - TVA aferentă livrărilor de bunuri la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%

Contribuabilul a utilizat cota standard de TVA, de 24% conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.04.2014 – 30.04.2014, SC X SRL a înregistrat venituri din prestări de servicii de transport călători efectuate în spațiul comunitar în valoare totală de ... lei, operațiuni pentru care a fost aplicată de către societate scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat, prin sondaj, documentele în baza cărora societatea a beneficiat de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru operațiunile de livrări intracomunitare, prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura;

- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată în luna aprilie 2014, referitor la neconcordanțele existente între taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în jurnalul de vânzări și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul de TVA, balanța de verificare și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor impozabile.

Analizând fișele conturilor clasei 7 “venituri din exploatare” organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Rulajul contului 706 “venituri din chirii, redevențe” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 707 “venituri din vânzare mărfuri” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 708 “venituri din activități diverse” este în sumă de ... lei.

Rulajul contului 7583 “venituri din vânzare active” este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că aceste venituri sunt aferente unor operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată determinată ca urmare a aplicării taxării inverse este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată prin calcul matematic este în sumă totală de ... lei.

Dar analizând rulajul contului 4427 înscris în balanța de verificare aferentă lunii aprilie 2014 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Decontul lunii aprilie 2014 este în sumă de ... lei.

Diferența în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată necollectată și nedeclarată în Decontul de TVA aferent lunii aprilie 2014.

Situația centralizatoare a diferențelor constatate este prezentată în anexa nr.10b la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestui fapt echipa de inspecție fiscală a majorat TVA colectată de societate cu suma de ... lei.

II.2.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru luna aprilie 2014;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că în luna aprilie 2014, societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări, TVA deductibilă în sumă totală de ... lei.

Componenta taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă achizițiilor din intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine din:

- TVA aferentă combustibili, uleiuri, etc. în sumă de ... lei;
- TVA aferentă achiziții de prestări de servicii (chirii, consultanță, transport intern, etc.) în sumă de ... lei;
- TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii în sumă de ... lei;
- TVA utilități (energie electrică, gaz, apă canal etc.) în sumă de ... lei;
- TVA achiziții de piese de schimb în sumă de ... lei;
- TVA rate de leasing în sumă de ... lei;
- TVA achiziții pentru alte nevoi ale societății în sumă de ... lei.

... lei - TVA aferentă serviciilor de cazare de la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 9%;

În perioada 01.04.2014 - 30.04.2014 societatea verificată a achiziționat bunuri și servicii de la furnizori interni înregistrați ca plătitori de TVA, în valoare totală de ... lei, cu un TVA aferent de ... lei, ceea ce societății supuse inspecției fiscale îi dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările.

S-au verificat prin sondaj documentele în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA în perioada 01.04.2014 - 30.04.2014 aferentă achizițiilor de la intern, constatându-se că SC X SRL respectă prevederile art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46 și pct.51 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile evidențiate în Raportul de inspecție fiscală.

În perioada 01.04.2014 – 30.04.2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii, constând în materiale, servicii externe, servicii de transport extern, etc. achiziționate de la partenerii intracomunitari, în valoare totală de ... lei.

Aferent acestor achiziții intracomunitare SC X SRL este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.151 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând totodată și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă totală de ... lei, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată, în jurnalele de TVA și în Deconturile de TVA conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În luna aprilie 2014 societatea verificată nu a efectuat importuri de bunuri, materiale, etc..

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.04.2014 – 30.04.2014, SC X SRL nu a înregistrat operațiuni de achiziționare de bunuri și servicii scutite, operațiuni care au fost scutite de TVA.

Se anexează raportului de inspecție fiscală (anexa nr. 10) centralizatorul TVA dedusă de contribuabil conform jurnalelor de cumpărări din luna aprilie 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, astfel:

II.2.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 30.04.2014 I.I. C... I... emite factura nr. ... în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei.

Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 “prestări servicii executate de terți”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare cât și în Decontul de TVA aferente lunii aprilie 2014.

Factura a fost emisă în baza Contractului de consultanță nr.../...2012. Contravaloarea facturii reprezintă servicii de consultanță luna martie 2014. Conform Contractului de consultanță, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La art.22 “Obiectul contractului” se menționează: consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță: consultanță generală și specifică în managementul afacerilor marketing, logistică industrială și comercială; consultanță privind organizarea și dezvoltarea și conducerea societății; consultanță în proiectarea, re-proiectarea și implementarea de soluții manageriale performante; consultanță privind dezvoltarea afacerii, analiza firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea, reorganizarea activității; consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltielilor, etc.

La art.31 „Durata contractului”: prezentul contract se încheie pe o durată de 10 ani începând cu data de 01.11.2012 până la 31.10.2022.

La art.4 “Prețul contractului”: în schimbul prestării de către consultant al serviciilor menționate la art.22, beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație suma de ... lei plus TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii societatea întocmește un Proces verbal prin intermediul căruia justifică suma înscrisă în factura.

Dar analizând acest proces verbal organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectivele înscrise în acesta sunt prezentate sumar, fără a prezenta detaliat analize, situații sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de consultanță înscrise în Procesul Verbal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dl. C... I... este acționar majoritar la SC X SRL deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al SC X SRL. SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate astfel că această prestare de servicii nu se justifică.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă

acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

Echipa de inspecție fiscală a solicitat în repetate rânduri în timpul controlului punerea la dispoziție de documente justificative, reprezentanților SC X SRL aceștia neonorând aceste solicitări.

Întrucât această prestare de servicii nu a fost efectiv justificată prin documente cum ar fi diverse situații, analize, tabele, grafice, proiecte care să susțină punctual obiectivele înscrise în Procesul verbal atașat facturii echipa de inspecție fiscală a considerat această prestare de servicii nejustificată atât din punct de vedere al elementului de cheltuielă, cât și al încadrării în categoria operațiunilor taxabile.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au arătat că SC X SRL deține personal angajat calificat care ar fi putut întocmi aceste situații fără a fi necesare aceste prestări de servicii.

Totodată reprezentanții SC X SRL nu au justificat prin înregistrări modul de stabilire a contravalorii acestor prestări de servicii (număr personal implicat, necesar de timp și personal, gradul de calificare al personalului, etc. care să conducă la stabilirea sumelor necesare acestor prestări de servicii).

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.2.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de publicitate;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC P... L... SRL emite factura nr. ... din ...2014 în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010.

Analizând Contractul, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La art.2, pct.2.1 “Obiectul contractului”: obiectul contractului constă în prestări de servicii de publicitate și atragere de clienți respectiv: dropmail în cel puțin 2 orașe pentru cel puțin ... destinatari (împărțire materiale în cutii poștale), samplig direct prin distribuirea a cel puțin ... fluturași/lună, activitate de studii de piață și sondaj.

Prin actul adițional nr. ... din ...2011 s-a introdus alineatul 4 la punctul 2.1: prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentarea de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigarea satisfacției clientului, etc. pe raza județului

La art.4, pct.4.1 “Valoarea contractului”: valoarea contractului va fi de ... lei/lună + TVA aferent.

Atașat facturii, SC X SRL justifică suma înscrisă în aceasta prin Procesul Verbal încheiat și anexat din cuprinsul căruia organele de inspecție fiscală rețin următoarele:

În luna aprilie 2014 SC X SRL efectuează servicii de distribuire de pliante, fluturași, etc. în vederea efectuării publicității. Acestea au fost distribuite în diferite

locații ale municipiului

Conform Procesului Verbal atașat facturii aceste servicii au fost efectuate de 3 persoane angajați ai SC P... L... SRL.

Dar aceste servicii ar fi putut fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL. Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (... - ..., ..., ...);

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1)^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare societatea aplică sistemul de TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna aprilie 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.2.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații fără a deține notificarea prin care aceste operațiuni intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel conform facturii nr. ... din ...2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. La solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile, dar aceasta a fost înregistrată la organul fiscal teritorial doar în data de 10.06.2015;

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele operațiuni sunt de asemenea scutite de taxe:

“e) arendarea , concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile.”

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite prin norme”.

În conformitate cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1, la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”.

Ca urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În concluzie, ca și temei de drept, pentru perioada 01.04.2014 – 30.04.2014, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.(4) lit.f) din LG 571/2003:

„f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

- art.145 alin.(2) lit.a) din LG 571/2003:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

- art.145 alin.(1)^1 din LG 571/2003:

“Dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134^2 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”

- art.55 alin.(3) lit.b) din LG 571/2003:

“Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

b) cazare, hrana, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței”.

- art.21 alin.(4) lit.d) din LG 571/2003:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;”

- art.140 alin.(1) din LG 571/2003:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce. ”

- art.141 alin.(2) lit.e) din LG 571/2003:

“Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:”

- art.141 alin.(3) din LG 571/2003:

„Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit.e) și f), în condițiile stabilite prin norme;”

- pct. 70 din HG44/2004:

“La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier”

II.3. Referitor la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă perioadei 01.05.2014 – 31.05.2014 (din care petenta contestă suma de ... lei);

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.05.2014 – 31.05.2014, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.05.2014 – 31.05.2014, cu privire la suma contestată de ... lei, compusă din:

... lei – TVA colectată majorată;

... lei – TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

... lei – TVA aferentă unor servicii de publicitate fără drept de deducere;

... lei – TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare.

II.3.1. Cu privire la majorarea în luna mai 2014 a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că în luna mai 2014, SC X SRL a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă totală de ... lei.

Astfel, în perioada 01.05.2014 - 31.05.2014, SC X SRL a înregistrat și declarat venituri în valoare totală de ... lei, pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor și servicii intracomunitare;

... lei - TVA aferentă livrărilor de bunuri la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Contribuabilul a utilizat cota standard de TVA, de 24% conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu

modificările și completările ulterioare.

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.05.2014 – 31.05.2014, SC X SRL a înregistrat venituri din prestări de servicii de transport călători efectuate în spațiul comunitar în valoare totală de ... lei, operațiuni pentru care a fost aplicată de către societate scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat, prin sondaj, documentele în baza cărora societatea a beneficiat de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru operațiunile de livrări intracomunitare, prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

-factura;

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

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

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată, referitor la neconcordanțele existente între taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în jurnalul de vânzări și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul de TVA, balanța de verificare și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor impozabile.

Analizând fișele conturilor clasei 7 “venituri din exploatare” organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Rulajul contului 706 “venituri din chirii, redevențe” este în sumă de ... lei;

Rulajul contului 707 “venituri din vânzare mărfuri” este în sumă de ... lei;

Rulajul contului 708 “venituri din activități diverse” este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că aceste venituri sunt aferente unor operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată determinată ca urmare a aplicării taxării inverse este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată prin calcul matematic este în sumă totală de ... lei.

Dar analizând rulajul contului 4427 înscris în balanța de verificare aferentă lunii mai 2014 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Decontul lunii mai 2014 este în sumă de ... lei.

Diferența în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată necolectată și nedeclarată în Decontul de TVA aferent lunii mai 2014.

Situația centralizatoare a diferențelor constatate este prezentată în anexa nr.10b la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestui fapt echipa de inspecție fiscală a majorat TVA colectată

de societate cu suma de ... lei .

II.3.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru luna mai 2014.

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că în luna mai 2014, societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări, TVA deductibilă în sumă totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă achizițiilor din intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine din:

- TVA combustibili, uleiuri, etc. în sumă de ... lei;
- TVA achiziții de prestări de servicii (chirii, consultanță, transport intern, etc.) în sumă de ... lei;
- TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii în sumă de ... lei;
- utilități (energie electrică, gaz, apă canal etc) în sumă de ... lei;
- TVA achiziții de piese de schimb în sumă de ... lei;
- TVA rate de leasing în sumă de ... lei;
- TVA achiziții pentru alte nevoi ale societății în sumă de ... lei.

... lei - TVA aferentă serviciilor de cazare de la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 9%;

În perioada 01.05.2014 - 31.05.2014 societatea verificată a achiziționat bunuri și servicii de la furnizori interni înregistrați ca plătitori de TVA, în valoare totală de ... lei, cu un TVA aferent de ... lei, ceea ce societății supuse inspecției fiscale îi dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările.

S-au verificat prin sondaj documentele în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA în perioada 01.05.2014 - 31.05.2014 aferentă achizițiilor de la intern, constatându-se că SC X SRL respectă prevederile art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 46 și pct. 51 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal republicat cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile evidențiate în Raportul de inspecție fiscală.

În perioada 01.05.2014 – 31.05.2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii, constând în materiale, servicii externe, servicii de transport extern, etc. achiziționate de la partenerii intracomunitari, în valoare totală de ... lei.

Aferent acestor achiziții intracomunitare SC X SRL este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.151 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând totodată și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă totală de ... lei, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată, în jurnalele de

TVA și în Deconturile de TVA – conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În luna mai 2014 societatea verificată nu a efectuat importuri de bunuri, materiale, etc. Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.05.2014 – 31.05.2014, SC X SRL nu a înregistrat operațiuni de achiziționare de bunuri și servicii scutite, operațiuni care au fost scutite de TVA.

Se anexează raportului de inspecție fiscală (anexa nr.10) centralizatorul TVA dedusă de contribuabil conform jurnalelor de cumpărări din luna mai 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, astfel:

II.3.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 30.05.2014 I.I. C... I... emite factura nr. ... în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei.

Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 “prestări servicii executate de terți”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare cât și în Decontul de TVA aferente lunii mai 2014.

Factura a fost emisă în baza Contractului de consultanță nr..../...2012. Contravaloarea facturii reprezintă servicii de consultanță luna aprilie 2014. Conform Contractului de consultanță organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La art.22 “Obiectul contractului” se menționează: consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță: consultanță generală și specifică în managementul afacerilor marketing, logistică industrială și comercială; consultanță privind organizarea și dezvoltarea și conducerea societății; consultanță în proiectarea, reproiectarea și implementarea de soluții manageriale performante; consultanță privind dezvoltarea afacerii, analiza firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea, reorganizarea activității; consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltielilor, etc.
- La art.31 “Durata contractului”: prezentul contract se încheie pe o durată de 10 ani începând cu data de 01.11.2012 până la 31.10.2022.
- La art.4 “Prețul contractului”: în schimbul prestării de către consultant al serviciilor menționate la art.22, beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație suma de ... lei plus TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii societatea întocmește un Proces verbal prin intermediul căruia justifica suma înscrisă în factura.

Dar analizând acest proces verbal organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectivele înscrise în acesta sunt prezentate sumar, fără a prezenta detaliat analize, situații sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de consultanță înscrise în Procesul Verbal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dl. C... I... este

acționar majoritar la SC X SRL deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al SC X SRL. SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate astfel că această prestare de servicii nu se justifică.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.3.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de publicitate;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC P... L... SRL emite factura nr. ... din ... în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010.

Analizând Contractul, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La art.2, pct.2.1 “Obiectul contractului”: obiectul contractului constă în prestări de servicii de publicitate și atragere de clienți respectiv: dropmail în cel puțin 2 orașe pentru cel puțin ... destinatari (împărțire materiale în cutii poștale), samplig direct prin distribuirea a cel puțin ... fluturași/lună, activitate de studii de piață și sondaj.

Prin actul adițional nr. ... din ...2011 s-a introdus alineatul 4 la punctul 2.1 : prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentarea de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigarea satisfacției clientului, etc. pe raza județului

La art.4, pct.4.1 “Valoarea contractului”: valoarea contractului va fi de ... lei/lună + TVA aferent.

Atașat facturii, SC X SRL justifică suma înscrisă în aceasta prin Procesul Verbal încheiat și anexat, din cuprinsul căruia organele de inspecție fiscală rețin următoarele:

În luna aprilie 2014 SC X SRL efectuează servicii de distribuire de pliante, fluturași, etc. în vederea efectuării publicității. Acestea au fost distribuite în diferite locații ale municipiului

Conform Procesului Verbal atașat facturii aceste servicii au fost efectuate de 3 persoane angajați ai SC P... L... SRL. Dar aceste servicii ar fi putut fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL. Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat

faptul că SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (RADIO - TV, PRESA, ETC);

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1)^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea aplică sistemul de TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna mai 2014, SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.3.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații fără a deține notificarea prin care aceste operațiuni intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

a) Conform facturii nr.... din ...2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. La solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile, dar aceasta a fost înregistrată la organul fiscal teritorial doar în data de 10.06.2015;

b) Conform facturii ... din ...2014 emisă de SC M... S... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL nu au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din

punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele operațiuni sunt de asemenea scutite de taxe:

“e) arendarea , concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile.”

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite prin norme”.

În conformitate cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1, la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”.

Ca urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată fara drept de deducere.

În concluzie, ca și temei de drept, pentru perioada 01.05.2014 – 31.05.2014, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.(4) lit.f) din LG 571/2003:

„f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

- art.145 alin.(2) lit.a) din LG 571/2003:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

- art.145 alin.(1)¹ din LG 571/2003:

“Dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”

- art.55 alin.(3) lit.b) din LG 571/2003:

“Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

b) cazare, hrana, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței”.

- art.21 alin.(4) lit.d) din LG 571/2003:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;”

- art.140 alin.(1) din LG 571/2003:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse. ”

- art.141 alin.(2) lit.e) din LG 571/2003:

“Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:”

- art.141 alin.(3) din LG 571/2003:

„Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme;”

- pct. 70 din HG44/2004:

“La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, chereștea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier”

II.4. Referitor la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă perioadei 01.06.2014 – 30.06.2014 (din care petenta contestă suma de ... lei);

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.06.2014 – 30.06.2014, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.06.2014 – 30.06.2014 cu privire la suma contestată de ... lei, compusă din:

... lei – TVA colectată suplimentar;

... lei – TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

... lei – TVA aferentă unor servicii de publicitate fără drept de deducere;

... lei – TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare.

II.4.1. Cu privire la majorarea în luna iunie 2014 a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că în luna iunie 2014, SC X SRL a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă totală de ... lei.

În perioada 01.06.2014 - 30.06.2014, SC X SRL a înregistrat și declarat venituri în valoare totală de ... lei, pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor și servicii

intracomunitare;

... lei - TVA aferentă livrărilor de bunuri la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Contribuabilul a utilizat cota standard de TVA, de 24% conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.06.2014 – 30.06.2014, SC X SRL a înregistrat venituri din prestări de servicii de transport călători efectuate în spațiul comunitar în valoare totală de ... lei, operațiuni pentru care a fost aplicată de către societate scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2)) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat, prin sondaj, documentele în baza cărora societatea a beneficiat de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru operațiunile de livrări intracomunitare, prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura;
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată.

Referitor la neconcordanțele existente între taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în jurnalul de vânzări și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul de TVA, balanța de verificare și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor impozabile, organele de inspecție fiscală, analizând fișele conturilor clasei 7 “venituri din exploatare” au constatat următoarele:

Rulajul contului 706 “venituri din chirii, redevențe” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 707 “venituri din vânzare mărfuri” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 708 “venituri din activități diverse” este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că aceste venituri sunt aferente unor operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată determinată ca urmare a aplicării taxării inverse este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată prin calcul matematic este în sumă totală de ... lei.

Dar analizând rulajul contului 4427 înscris în balanța de verificare aferentă lunii iunie 2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Decontul lunii iunie 2014 este în sumă de ... lei.

Diferența în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată necolectată și nedeclarată în Decontul de TVA aferent lunii iunie 2014.

Situația centralizatoare a diferențelor constatate este detaliată în anexa nr.10 b la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestui fapt, echipa de inspecție fiscală a majorat TVA colectată de societate cu suma de ... lei.

II.4.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru luna iunie 2014;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că în luna iunie 2014, societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări, TVA deductibilă în sumă totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

-TVA aferentă achizițiilor din intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24% ... lei

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine din:

- combustibili, uleiuri, etc. în sumă de ... lei;
- achiziții de prestări de servicii (chirii, consultanță, transport intern, etc.) în sumă de ... lei ;
- TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii în sumă de ... lei;
- utilități (energie electrică, gaz, apă canal etc) în sumă de ... lei;
- achiziții de piese de schimb în sumă de ... lei;
- rate de leasing în sumă de ... lei;
- achiziții pentru alte nevoi ale societății în sumă de ... lei.

-TVA aferentă serviciilor de cazare de la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 9% în suma de ... lei.

În perioada 01.06.2014 - 30.06.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a achiziționat bunuri și servicii de la furnizori interni înregistrați ca plătitori de TVA, în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, ceea ce societății supuse inspecției fiscale îi dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(8) și art.146 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările.

S-au verificat prin sondaj documentele în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA în perioada 01.06.2014 - 30.06.2014 aferentă achizițiilor de la intern, constatându-se că SC X SRL respectă prevederile art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46 și pct.51 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile evidențiate în Raportul de inspecție fiscală.

În perioada 01.06.2014 – 30.06.2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii, constând în materiale, servicii externe, servicii de transport extern, etc., achiziționate de la partenerii intracomunitari, în valoare totală de ... lei.

Aferent acestor achiziții intracomunitare SC X SRL este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând totodată și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă totală de ... lei, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, în jurnalele de TVA și în Deconturile de TVA – conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare. În luna iunie 2014, societatea verificată nu a efectuat importuri de bunuri, materiale, etc.

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.06.2014 – 30.06.2014, SC X SRL nu a înregistrat operațiuni de achiziționare de bunuri și servicii scutite, operațiuni care au fost scutite de TVA.

Se anexează raportului de inspecție fiscală (anexa nr.10) centralizatorul TVA dedusă de contribuabil conform jurnalelor de cumpărări din luna iunie 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, astfel:

II.4.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

Din verificarea evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 30.06.2014 I.I. C... I... emite factura nr.... în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei.

Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 „prestări servicii executate de terți”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 „TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare, cât și în Decontul de TVA aferente lunii iunie 2014.

Factura a fost emisă în baza Contractului de consultanță nr.../...2012.

Contravaloarea facturii reprezintă servicii de consultanță luna mai 2014.

Conform Contractului de consultanță au constatat următoarele:

- La art.22 „Obiectul contractului” se menționează: consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță: consultanță generală și specifică în managementul afacerilor marketing, logistica industrială și comercială; consultanță privind organizarea și dezvoltarea și conducerea societății; consultanță reprezintă proiectarea, reproiectarea și implementarea de soluții manageriale performante; consultanță privind dezvoltarea afacerii, analiza firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea , reorganizarea activității; consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltuielilor, etc.

- La art.31 „Durata contractului”: prezentul contract se încheie pe o durată de 10 ani începând cu data de 01.11.2012 până la 31.10.2022.

- La art.4 „Prețul contractului” : în schimbul prestării de către consultant al serviciilor menționate la art.22, beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație suma de ... lei plus TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii societatea

întocmește un Proces verbal prin intermediul căruia justifică suma înscrisă în factura. Dar analizând acest proces verbal au constatat faptul că obiectivele înscrise în acesta sunt prezentate sumar, fără a prezenta detaliat analize, situații sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de consultanță înscrise în Procesul Verbal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dl. C... I... este acționar majoritar la SC X SRL deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al SC X SRL. SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate astfel că aceasta prestare de servicii nu se justifică.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii ...”.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile”

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.4.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de publicitate;

Din verificarea evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC P... L... SRL emite factura nr.... din ...2014 în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010.

Analizând Contractul, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La art.2, pct.2.1 „Obiectul contractului”: obiectul contractului constă în prestări de servicii de publicitate și atragere de clienți respectiv: dropmail în cel puțin 2 orașe pentru cel puțin ... destinatari (împărțire materiale în cutii poștale), samplig direct prin distribuirea a cel puțin ... fluturași/lună, activitate de studii de piață și sondaj.

Prin actul adițional nr. ... din ...2011 s-a introdus alineatul 4 la punctul 2.1: prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentarea de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigarea satisfacției clientului, etc. pe raza județului

La art.4, pct.4.1 „Valoarea contractului”: valoarea contractului va fi de ... lei/lună + TVA aferent.

Atașat facturii, SC X SRL justifică suma înscrisă în aceasta prin Procesul Verbal încheiat și anexat din cuprinsul căruia organele de inspecție fiscală au reținut:

În luna iunie 2014, SC X SRL efectuează servicii de distribuire de pliante,

fluturași, etc. în vederea efectuării publicității. Acestea au fost distribuite în diferite locații ale municipiului

Conform Procesului Verbal atașat facturii aceste servicii au fost efectuate de 3 persoane, angajați ai SC P... L... SRL. Dar aceste servicii ar fi putut fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL, au constatat organele de inspecție fiscală, Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (RADIO - TV, PRESA, ETC);

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii ...”.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1)¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea aplică sistemul de TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna iunie 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.4.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare;

Din verificarea evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații fără a deține notificarea prin care aceste operațiuni intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, conform facturii nr.... din 24.06.2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile, dar aceasta a fost înregistrată la organul fiscal teritorial doar în data de 10.06.2015.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele operațiuni sunt de asemenea scutite de taxe:

„ e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile”.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite prin norme”.

În conformitate cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1, la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”.

Ca urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În concluzie, ca și temei de drept, pentru perioada 01.06.2014 – 30.06.2014, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.(4) lit.f) din LG nr.571/2003:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

- art.21 alin.(4) lit.d) din LG nr.571/2003:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;”

- art.145 alin.(2) lit.a) din LG nr.571/2003:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

- art.145 alin.(1¹) din LG nr.571/2003:

“Dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”

- art.140 alin.(1) din LG nr.571/2003:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

- art.141 alin.(2) lit.e) din LG nr.571/2003:

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile (...)”

- art.141 alin.(3) din LG nr.571/2003:

„Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

- pct.70 din HG44/2004:

“La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier”

II.5. Referitor la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă perioadei 01.07.2014 – 31.07.2014 (din care petenta contestă suma de ... lei);

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.07.2014 – 31.07.2014, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.07.2014 – 31.07.2014 cu privire la suma contestată de ... lei, compusă din:

... lei – TVA colectată suplimentar;

... lei – TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

... lei – TVA aferentă unor servicii de publicitate fără drept de deducere;

... lei – TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare.

II.5.1. Cu privire la majorarea în luna iulie 2014 a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că în luna iulie 2014, SC X SRL a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă totală de ... lei.

Astfel, în perioada 01.07.2014 - 31.07.2014, SC X SRL a înregistrat și declarat venituri în valoare totală de ... lei, pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor și serviciilor intracomunitare;

... lei - TVA aferentă livrărilor de bunuri la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Contribuabilul a utilizat cota standard de TVA, de 24% conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea, în perioada verificată, respectiv 01.07.2014 – 31.07.2014, SC X SRL a înregistrat venituri din prestări de servicii de transport călători efectuate în spațiul comunitar în valoare totală de ... lei, operațiuni pentru care a fost aplicată de

către societate scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat, prin sondaj, documentele în baza cărora societatea a beneficiat de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru operațiunile de livrări intracomunitare, prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura;
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată.

Referitor la neconcordanțele existente între taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în jurnalul de vânzări și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul de TVA, balanța de verificare și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor impozabile.

Analizând fișele conturilor clasei 7 “venituri din exploatare”, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Rulajul contului 706 “venituri din chirii, redevențe” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 707 “venituri din vânzare mărfuri” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 708 “venituri din activități diverse” este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că aceste venituri sunt aferente unor operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată determinată ca urmare a aplicării taxării inverse este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată prin calcul matematic este în sumă totală de ... lei.

Dar analizând rulajul contului 4427, înscris în balanța de verificare aferentă lunii martie 2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Decontul lunii iulie 2014 este în sumă de ... lei.

Diferența în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată în plus și înscrisă în mod eronat în Decontul de TVA aferent lunii iulie 2014. Situația centralizatoare a diferențelor constatate este prezentată în anexa nr.10 b la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestui fapt, echipa de inspecție fiscală a majorat TVA colectată de societate cu suma de ... lei.

II.5.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru luna iulie 2014;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că în luna iulie 2014, societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări, TVA deductibilă în sumă totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

- TVA aferentă achizițiilor din intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24% ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine din:

- combustibili, uleiuri, etc. în sumă de ... lei;
 - achiziții de prestări de servicii (chirii, consultanță, transport intern, etc.) în sumă de ... lei;
 - TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii în sumă de ... lei;
 - utilități (energie electrică, gaz, apa, canal, etc.) în sumă de ... lei;
 - achiziții de piese de schimb în sumă de ... lei;
 - rate de leasing în sumă de ... lei;
 - achiziții pentru alte nevoi ale societății în sumă de ... lei.
- TVA aferentă serviciilor de cazare de la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 9% în suma de ... lei.

În perioada 01.07.2014 - 31.07.2014, societatea verificată a achiziționat bunuri și servicii de la furnizori interni înregistrați ca plătitori de TVA, în valoare totală de ... lei, cu un TVA aferent de ... lei, ceea ce societății supuse inspecției fiscale îi dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările.

S-au verificat prin sondaj documentele în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA în perioada 01.07.2014 - 31.07.2014 aferentă achizițiilor de la intern, constatându-se că SC X SRL respectă prevederile art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46 și pct.51 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile evidențiate în Raportul de inspecție fiscală.

În perioada 01.07.2014 – 31.07.2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii, constând în materiale, servicii externe, servicii de transport extern, etc., achiziționate de la partenerii intracomunitari, în valoare totală de ... lei. Aferent acestor achiziții intracomunitare SC X SRL este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.151 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând totodată și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă totală de ... lei, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, în jurnalele de TVA și în Deconturile de TVA – conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În luna iulie 2014 societatea verificată nu a efectuat importuri de bunuri, materiale, etc..

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.07.2014 – 31.07.2014, SC X SRL nu a înregistrat operațiuni de achiziționare de bunuri și servicii scutite, operațiuni care au fost scutite de TVA.

Organele de inspecție fiscală au anexat raportului de inspecție fiscală (anexa nr.10) centralizatorul TVA dedusă de contribuabil conform jurnalelor de cumpărări din luna iulie 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, astfel:

II.5.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 31.07.2014, I.I. C... I... emite factura nr.... în valoare de ... lei, cu o TVA de ... lei.

Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 „prestări servicii executate de terți”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 „TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare, cât și în Decontul de TVA aferente lunii iulie 2014.

Factura a fost emisă în baza Contractului de consultanță nr.../...2012. Contravaloarea facturii reprezintă servicii de consultanță luna iunie 2014. Conform Contractului de consultanță organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La art.22 „Obiectul contractului” se menționează:

consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță: consultanță generală și specifică în managementul afacerilor marketing, logistică industrială și comercială; consultanță privind organizarea și dezvoltarea și conducerea societății; consultanță în proiectarea, reproiectarea și implementarea de soluții manageriale performante; consultanță privind dezvoltarea afacerii, analiza firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea, reorganizarea activității; consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltuielilor, etc.

- La art.31 „Durata contractului”: prezentul contract se încheie pe o durată de 10 ani începând cu data de 01.11.2012 până la 31.10.2022.

- La art.4 „Prețul contractului”: în schimbul prestării de către consultant al serviciilor menționate la art.22, beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație suma de ... lei plus TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii societatea întocmește un Proces verbal prin intermediul căruia justifică suma înscrisă în factura.

Dar analiza acest proces verbal, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectivele înscrise în acesta sunt prezentate sumar, fără a prezenta detaliat analize, situații sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de consultanță înscrise în Procesul Verbal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dl. C... I... este acționar majoritar la SC X SRL deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al SC X SRL. SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate astfel că această

prestare de servicii nu se justifică.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.5.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de publicitate;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC P... L... SRL emite factura nr.... din 31.07.2014 în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010.

Analizând Contractul, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La art.2, pct.2.1 „Obiectul contractului”: obiectul contractului constă în prestări de servicii de publicitate și atragere de clienți respectiv: dropmail în cel puțin 2 orașe, pentru cel puțin ... destinatari (împărțire materiale în cutii poștale), samplig direct prin distribuirea a cel puțin ... fluturași/lună, activitate de studii de piață și sondaj.

- Prin actul adițional nr. ... din ...2011 s-a introdus alineatul 4 la punctul 2.1: prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentarea de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigarea satisfacției clientului, etc., pe raza județului

- La art.4, pct.4.1 „Valoarea contractului”: valoarea contractului va fi de ... lei/lună + TVA aferent.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii, SC X SRL justifică suma înscrisă în aceasta prin Procesul Verbal încheiat și anexat, din cuprinsul căruia se rețin următoarele:

În luna iulie 2014 SC X SRL efectuează servicii de distribuire de pliante, fluturași, etc. în vederea efectuării publicității. Acestea au fost distribuite în diferite locații ale municipiului

Conform Procesului Verbal atașat facturii aceste servicii au fost efectuate de 3 persoane angajați ai SC P... L... SRL.

Dar aceste servicii ar fi putut fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL. Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (RADIO - TV, PRESA, etc.).

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1)^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea aplica sistemul de TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna iulie 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.5.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații fără a deține notificarea prin care aceste operațiuni intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

a) Conform facturii nr.... din 21.07.2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile, dar aceasta a fost înregistrată la organul fiscal teritorial doar în data de 10.06.2015;

b) Conform facturii nr.... din 01.07.2014 emisă de SC T... SA în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL nu au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele operațiuni

sunt deasemenea scutite de taxe:

„e) arendarea , concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile”.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite prin norme”.

În conformitate cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1, la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”.

Ca urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În concluzie, ca și temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele:

- art.21 alin.(4) lit.f) din LG nr.571/2003:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

- art.145 alin.(2) lit.a) din LG nr.571/2003:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

- art.145 alin.(1[^]1) din LG nr.571/2003:

“Dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134[^]2 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”

- art.140 alin.(1) din LG nr.571/2003:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

- art.141 alin.(2) lit.e) din LG nr.571/2003:

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile (...)”

- art.141 alin.(3) din LG nr.571/2003:

„Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

- art.55 alin.(3) lit.b) din LG nr.571/2003:

“Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

b) cazare, hrana, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței”

- pct.70 din HG44/2004:

“La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;

g) cazarea și masa acordate în unități proprii de tip hotelier”

II.6. Referitor la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă perioadei 01.08.2014 – 31.08.2014 (din care petenta contestă suma de ... lei);

Ținând cont că din suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 01.08.2014 – 31.08.2014, petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.08.2014 – 31.08.2014 cu privire la suma contestată de ... lei, compusă din:

... lei – TVA colectată suplimentar;

... lei – TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

... lei – TVA aferentă unor servicii de publicitate fără drept de deducere;

... lei – TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare.

II.6.1. Cu privire la majorarea în luna august 2014 a taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de ... lei;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că în luna august 2014, SC X SRL a înregistrat în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă totală de ... lei.

Astfel, în perioada 01.08.2014 - 31.08.2014, SC X SRL a înregistrat și declarat venituri în valoare totală de ... lei, pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor și serviciilor intracomunitare;

... lei - TVA aferentă livrărilor de bunuri la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Contribuabilul a utilizat cota standard de TVA, de 24% conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.08.2014 – 31.08.2014, SC X SRL a înregistrat venituri din prestări de servicii de transport călători efectuate în spațiul comunitar în valoare totală de ... lei, operațiuni pentru care a fost aplicată de

către societate scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-au verificat, prin sondaj, documentele în baza cărora societatea a beneficiat de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru operațiunile de livrări intracomunitare, prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura;
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată, referitor la neconcordanțele existente între taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în jurnalul de vânzări și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în Decontul de TVA, balanța de verificare și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor impozabile.

Analizând fișele conturilor clasei 7 “venituri din exploatare” organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Rulajul contului 706 “venituri din chirii, redevențe” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 707 “venituri din vânzare mărfuri” este în sumă de ... lei

Rulajul contului 708 “venituri din activități diverse” este în sumă de ... lei.

Rulajul contului 7583 “venituri din activități diverse” este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că aceste venituri sunt aferente unor operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată determinată ca urmare a aplicării taxării inverse este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată prin calcul matematic este în sumă totală de ... lei.

Dar analizând rulajul contului 4427 înscris în balanța de verificare aferentă lunii august 2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Decontul lunii august 2014 este în sumă de ... lei.

Diferența în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată în plus și înscrisă în mod eronat în Decontul de TVA aferent lunii august 2014.

Situația centralizatoare a diferențelor constatate este prezentată în anexa nr.10 b la raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestui fapt, echipa de inspecție fiscală a majorat TVA colectată de societate cu suma de ... lei.

II.6.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru luna august

2014;

În urma verificării documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că în luna august 2014, societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări, TVA deductibilă în sumă totală de ... lei.

Componența taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei este următoarea:

... lei - TVA aferentă achizițiilor din intern pentru care s-a aplicat cota standard de 24%;

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine din:

- combustibili, uleiuri, etc. în sumă de ... lei;
- achiziții de prestări de servicii (chirii, consultanță, transport intern, etc.) în sumă de ... lei ;
- TVA aferentă taxării inverse ca urmare a achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii în sumă de ... lei
- utilități (energie electrică, gaz, apă canal etc) în sumă de ... lei;
- achiziții de piese de schimb în sumă de ... lei;
- rate de leasing în sumă de ... lei;
- achiziții pentru alte nevoi ale societății în sumă de ... lei.

... lei - TVA aferentă serviciilor de cazare de la intern pentru care s-a aplicat cota standard de 9%;

În perioada 01.08.2014 - 31.08.2014 societatea verificată a achiziționat bunuri și servicii de la furnizori interni înregistrați ca plătitori de TVA, în valoare totală de ... lei, cu un TVA aferent de ... lei, ceea ce societății supuse inspecției fiscale îi dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările.

S-au verificat prin sondaj documentele în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA în perioada 01.08.2014 - 31.08.2014 aferentă achizițiilor de la intern, constatându-se că SC X SRL respectă prevederile art.145 alin.(8) și art.146 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46 și pct.51 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal republicată cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile evidențiate în Raportul de inspecție fiscală.

În perioada 01.08.2014 – 31.08.2014, societatea a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii, constând în materiale, servicii externe, servicii de transport extern, etc. achiziționate de la partenerii intracomunitari, în valoare totală de ... lei.

Aferent acestor achiziții intracomunitare SC X SRL este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.151 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând totodată și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă totală de ... lei, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, în jurnalele de TVA și în Deconturile de TVA conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În luna august 2014 societatea verificată nu a efectuat importuri de bunuri, materiale, etc..

Deasemenea în perioada verificată, respectiv 01.08.2014 – 31.08.2014, SC X SRL nu a înregistrat operațiuni de achiziționare de bunuri și servicii scutite, operațiuni care au fost scutite de TVA.

Se anexează raportului de inspecție fiscală (anexa nr.10.) centralizatorul TVA dedusă de contribuabil conform jurnalelor de cumpărări din luna august 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, astfel:

II.6.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de către persoane juridice din cadrul grupului;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 30.08.2014 I.I. C... I... emite factura nr.664 în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei.

Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 „, prestări servicii executate de terți”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare cât și în Decontul de TVA aferente lunii august 2014.

Factura a fost emisă în baza Contractului de consultanță nr.../...2012. Contravaloarea facturii reprezintă servicii de consultanță luna iulie 2014. Conform Contractului de consultanță organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

La art.22 “Obiectul contractului” se menționează: consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță: consultanță generală și specifică în managementul afacerilor marketing, logistică industrială și comercială; consultanță privind organizarea și dezvoltarea și conducerea societății; consultanță în proiectarea, reproiectarea și implementarea de soluții manageriale performante; consultanță privind dezvoltarea afacerii, analiza firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea, reorganizarea activității; consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltuielilor, etc.

La art.31 “Durata contractului”: prezentul contract se încheie pe o durată de 10 ani începând cu data de 01.11.2012 până la 31.10.2022.

La art.4 „Prețul contractului” : în schimbul prestării de către consultant al serviciilor menționate la art.22, beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație suma de ... lei plus TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii societatea întocmește un Proces verbal prin intermediul căruia justifică suma înscrisă în factura.

Dar analizând acest proces verbal organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectivele înscrise în acesta sunt prezentate sumar, fără a prezenta detaliat analize, situații sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de consultanță înscrise în Procesul Verbal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dl. C... I... este acționar majoritar la SC X SRL deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al

SC X SRL. SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate astfel că această prestare de servicii nu se justifică.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.6.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de publicitate;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC P... L... SRL emite factura nr.80 din 30.08.2014 în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010.

Analizând Contractul, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La art.2, pct.2.1 “Obiectul contractului”: obiectul contractului constă în prestări de servicii de publicitate și atragere de clienți respectiv: dropmail în cel puțin 2 orașe pentru cel puțin ... destinatari (împărțire materiale în cutii poștale), samplig direct prin distribuirea a cel puțin ... fluturași/lună, activitate de studii de piață și sondaj.

- Prin actul adițional nr. ... din ...2011 s-a introdus alineatul 4 la punctul 2.1: prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentarea de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigarea satisfacției clientului, etc. pe raza județului

-La art.4, pct.4.1 “Valoarea contractului”: valoarea contractului va fi de ... lei/lună + TVA aferent.

Atașat facturii, SC X SRL justifică suma înscrisă în aceasta prin Procesul Verbal încheiat și anexat, din cuprinsul căruia organele de inspecție fiscală rețin următoarele:

În luna august 2014 SC X SRL efectuează servicii de distribuire de pliante, fluturași, etc. în vederea efectuării publicității. Acestea au fost distribuite în diferite locații ale municipiului

Conform Procesului Verbal atașat facturii aceste servicii au fost efectuate de 3 persoane angajați ai SC P... L... SRL. Dar aceste servicii ar fi putut fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL. Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (RADIO - TV, PRESA, ETC);

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1)¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea aplică sistemul de TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna august 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

II.6.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de închiriere imobile fără notificare;

Din verificarea evidenței contabile organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații fără a deține notificarea prin care aceste operațiuni intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

a) Conform facturii nr.... din 22.08.2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. La solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile, dar aceasta a fost înregistrată la organul fiscal teritorial doar în data de 10.06.2015;

b) Conform facturii nr.... din 01.08.2014 emisă de SC T... SA în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL nu au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele operațiuni sunt deasemenea scutite de taxe:

“e) arendarea , concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile.”

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite prin norme”.

În conformitate cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1, la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”.

Ca urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petent și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL din ..., cu sediul în, având C.I.F. RO ..., ..., prin administrator dl. M..., este reprezentată convențional prin SCA ... & ...din ..., în baza împuternicirii avocațiale seria ... cu nr. ... din ...2015, cu sediul în ...

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015 și vizează parțială de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Prin Decizia de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului o TVA în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - TVA aferentă perioadei 01.03.2014 – 31.03.2014;

... lei - TVA aferentă perioadei 01.04.2014 – 30.04.2014;

... lei - TVA aferentă perioadei 01.05.2014 – 31.05.2014;

... lei - TVA aferentă perioadei 01.06.2014 – 30.06.2014;

... lei - TVA aferentă perioadei 01.07.2014 – 31.07.2014;

... lei - TVA aferentă perioadei 01.08.2014 – 31.08.2014.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, doar pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - diferențe de TVA colectată între sumele înscrise în evidența contabilă și decontul de TVA și sumele calculate de organul de control în funcție de veniturile presupuse ca impozabile din perspectiva TVA;

... lei - TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.

I. C... I...;

... lei - TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P...

L... SRL;

... lei - TVA neacceptată la deducere pentru serviciile de închiriere pentru care nu există notificările furnizorilor privind taxarea acestor operațiuni.

III.1. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând diferențele dintre TVA colectată de societate și sumele calculate de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța corect pe fondul cauzei, în condițiile în care, din susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală rezultă aspecte contradictorii, iar documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei.

În fapt, ca urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că luna de luna societatea înregistrează în evidența contabilă venituri supuse operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, dar nu colectează în totalitate taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor venituri impozabile. Astfel, așa cum a fost prezentat în Capitolul III - Constatări fiscale, pct.1 – 5, organele de inspecție fiscală, au reținut următoarele:

- în luna martie 2014, taxa pe valoarea adăugată colectată determinată de echipa de inspecție fiscală aferentă veniturilor impozabile este în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată colectată de societate, atât conform evidenței contabile, cât și a decontului de TVA aferent lunii aprilie 2014 este în sumă de ... lei. Ca urmare a acestui fapt echipa de inspecție fiscală a determinat o diferență negativă în sumă de ... lei, suma cu care a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată colectată de societate;

- în luna aprilie 2014, taxa pe valoarea adăugată colectată determinată de echipa de inspecție fiscală aferentă veniturilor impozabile este în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată colectată de societate, atât conform evidenței contabile, cât și a decontului de TVA aferent lunii aprilie este în sumă de ... lei. Echipa de inspecție fiscală a determinat o diferență pozitivă în sumă de ... lei, suma cu care a fost majorată taxa pe valoarea adăugată colectată de societate;

- în luna mai 2014, taxa pe valoarea adăugată colectată determinată de echipa de inspecție fiscală aferentă veniturilor impozabile este în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată colectată de societate, atât conform evidenței contabile, cât și a decontului de TVA aferent lunii mai este în sumă de ... lei. Echipa de inspecție fiscală a determinat o diferență pozitivă în sumă de ... lei, suma cu care a fost majorată taxa pe valoarea adăugată colectată de societate;

- în luna iunie 2014, taxa pe valoarea adăugată colectată determinată de echipa de inspecție fiscală aferentă veniturilor impozabile este în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată colectată de societate, atât conform evidenței contabile, cât și a decontului de TVA aferent lunii iunie este în sumă de ... lei. Echipa de inspecție fiscală a determinat o diferență pozitivă în sumă de ... lei, suma cu care a fost majorată taxa pe valoarea adăugată colectată de societate;

- în luna iulie 2014, taxa pe valoarea adăugată colectată determinată de echipa de inspecție fiscală aferentă veniturilor impozabile este în sumă de ... lei. Taxa pe

valoarea adăugată colectată de societate, atât conform evidenței contabile, cât și a decontului de TVA aferent lunii iulie este în sumă de ... lei. Echipa de inspecție fiscală a determinat o diferență pozitivă în sumă de ... lei, suma cu care a fost majorată taxa pe valoarea adăugată colectată de societate;

- în luna august 2014, taxa pe valoarea adăugată colectată determinată de echipa de inspecție fiscală aferentă veniturilor impozabile este în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată colectată de societate, atât conform evidenței contabile, cât și a decontului de TVA aferent lunii august este în sumă de ... lei. Echipa de inspecție fiscală a determinat o diferență pozitivă în sumă de ... lei, suma cu care a fost majorată taxa pe valoarea adăugată colectată de societate.

Concluzionând, pe întreaga perioadă verificată, echipa de inspecție fiscală a determinat prin calcul matematic o diferență de taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de ... lei (- ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), taxa necollectată de către societate.

Petenta susține că:

- modul de abordare a organului de control pe linia verificării corectitudinii TVA colectată, înregistrată în evidența contabilă și respectiv declarată în deconturile de TVA, s-a rezumat la identificarea unor corelații în raport cu rulajele conturilor în care s-a presupus înregistrarea operațiunilor impozabile din perspectiva TVA, cu toate că societatea a pus la dispoziție informații detaliate asupra tuturor tranzacțiilor care intră în sfera TVA. Chiar dacă o astfel de metodă poate fi utilă în cazul unei analize sintetice asupra ansamblului operațiunilor impozabile, aplicarea acesteia de către organul de control s-a făcut în mod deficitar, omițându-se analiza tuturor conturilor prin care s-au înregistrat operațiuni supuse TVA, acesta fiind motivul identificării unor diferențe față de evidențele contabile și fiscale ale societății;

- s-au produs erori în privința rulajelor cuantificate în raportul de inspecție fiscală, erori constând în:

- omisiunea rulajelor înregistrate în contul 472 pentru lunile aprilie - august 2014, singura lună în care acestea au fost avute în vedere de organul de control fiind martie 2014. Situația sumelor omise se prezintă astfel:

Perioada	Rulaj cont	TVA colectată
aprilie 2014	-...	-...
mai 2014	-...	-...
iunie 2014	-...	-...
iulie 2014	-...	-...
august 2014	-...	-...
Total	-...	-...

- organul de control a apreciat că sumele înregistrate în contul 704 - Venituri din servicii prestate - sunt aferente unor operațiuni neimpozabile/scutite, efectuate de societate. În realitate, în acest cont se regăsesc și unele operațiuni supuse TVA. Ex.: ... lei în luna aprilie, ... lei în luna mai, ... lei în luna iunie, ... lei în luna iulie și ... lei în luna august.

- în mod similar, au fost omise unele sume înregistrate în contul 708 - Venituri din activități diverse - și care reprezintă operațiuni impozabile din perspectiva TVA. Este vorba în principal de sumele înregistrate în contul analitic 708.06, astfel:

... lei în luna aprilie, ... lei în luna mai, ... lei în luna iunie și... lei în luna iulie.

- nu au fost luate în considerare operațiunile impozabile înregistrate în luna iulie prin contul 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile - în sumă de ... lei.

- mai mult, din situația de mai sus, rezultă cu claritate că valoarea totală a TVA colectată omisă în analiză de organul de control este superioară în sumă absolută celei stabilite suplimentar prin raportul de inspecție fiscală. Având în vedere că rulajul contului 472 este negativ, influența finală asupra TVA colectată conduce la stabilirea unor sume inferioare celor înregistrate de societate.

Astfel, cu toate că petenta a atașat la contestație situația sumelor evidențiate în contul 472 împreună cu TVA aferentă, extrase din evidența contabilă a societății (anexele nr.1.1 - 1.5), prin care susține omisiunea rulajelor înregistrate în contul 472 pentru lunile aprilie - august 2014, singura lună în care acestea au fost avute în vedere de organul de control fiind martie 2014, precum și faptul că s-au produs erori în privința rulajelor conturile 704, 706, 708.06 și 1174 cuantificate în raportul de inspecție fiscală,

prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală, referitor la acest capăt de cerere fac doar mențiunea că:

- în ceea ce privește la modul de stabilirea a taxei pe valoarea adăugată suplimentară de către echipa de inspecție fiscală, fac mențiunea că la baza stabilirii acestei taxe au stat veniturile înscrise în fișele de cont, printre care și fișa contului 472 “venituri înregistrate în avans”, echipa de inspecție fiscală solicitând aceste fișe pentru perioada supusă verificării, respectiv martie 2014 – august 2014;

- că reprezentanții societății au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală aceste fișe de cont, fișe din care echipa de inspecție fiscală a extras veniturile analizate, echipa de inspecție fiscală menținându-și punctul de vedere cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă veniturilor impozabile, așa cum a fost prezentată la Capitolul III Constatări fiscale din Raportul de inspecție fiscală parțială nr. ... - ... / ...2015.

Față de cele arătate mai sus, din compararea situației nr.10b privind TVA colectată evidență contabilă și TVA colectată deconturi, anexată la raportul de inspecție fiscală nr. ... - ... / ...2015, cu situația prezentată de petentă (anexele nr.1.1 - 1.5 la contestație) reiese faptul că singura lună în care rulajele contului 472 au fost avute în vedere de organul de control a fost luna martie 2014, cu un TVA de ... lei, iar în lunile aprilie – august situația nr.10 b nu prezintă sume la rândul contului 472, nefiind centralizate sumele invocate de petentă.

De asemenea, situația nr.10 b întocmită de organele de inspecție fiscală, la rândul conturilor 704, 706, 708.06 și 1174 nu prezintă sume în perioada martie – august 2014.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, neclare, documentele centralizatoare existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei.

În drept, având în vedere cele reținute, trebuie avute în vedere și prevederile

OG nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050 / 2004, precizează:

„Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

„Art.94

(1) Inspekția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării

prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]

Norme metodologice:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Art.105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*

Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.*”

Norme metodologice:

102.1. *La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.*”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei. Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă, fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei, constatările organelor de

inspecție fiscală și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazei de impozitare a TVA nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În concluzie, nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată, iar baza de impunere nefiind certă.

Astfel, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”,

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - ... / ...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând diferență de TVA colectată, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.I. C... I... în perioada martie – august

2014, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță facturate în baza contractului de consultanță nr..../...2012, în condițiile în care în susținerea contestației petenta nu justifică cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturi:

- factura nr.... /31.03.2014 emisă de I.I. C... I... în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei. Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 “*prestări servicii executate de terți*”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări, în registrul jurnal, balanța de verificare, cât și în Decontul de TVA aferente lunii martie 2014;

- factura nr..../30.04.2014 emisă de I.I. C... I... în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei. Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 “*prestări servicii executate de terți*”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare cât și în Decontul de TVA aferente lunii aprilie 2014;

- factura nr. .../30.05.2014 emisă de I.I. C... I... în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei. Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 “*prestări servicii executate de terți*”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare cât și în Decontul de TVA aferente lunii mai 2014;

- factura nr..../30.06.2014 emisă de I.I. C... I... în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei. Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 „*prestări servicii executate de terți*”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 „TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare, cât și în Decontul de TVA aferente lunii iunie 2014;

- factura nr..../31.07.2014 emisă de I.I. C... I... în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei. Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 „*prestări servicii executate de terți*”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 „TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare, cât și în Decontul de TVA aferente lunii iulie 2014;

- factura nr..../30.08.2014 emisă de I.I. C... I... în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei. Suma de ... lei a fost înregistrată în rulajul debitor al contului 628 „*prestări servicii executate de terți*”, iar suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost înregistrată în debitul contului 4426 “TVA deductibilă” și a fost înscrisă atât în jurnalul de cumpărări în registrul jurnal, balanța de verificare cât și în Decontul de TVA aferente lunii august 2014;

Aceste facturi a fost emise în baza Contractului de consultanță nr.../...2012. Contravaloarea facturilor reprezintă servicii de consultanță pentru lunile martie - august 2014. Conform Contractului de consultanță, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- La art.22 “Obiectul contractului” se menționează: consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță:

-consultanță generală și specifică în managementul afacerilor marketing, logistică industrială și comercială;

-consultanță privind organizarea și dezvoltarea și conducerea societății;

-consultanță în proiectarea, re-proiectarea și implementarea de soluții manageriale performante;

-consultanță privind dezvoltarea afacerii, analiza firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea activității;

-consultanță în organizarea și dezvoltarea funcțiilor de producție comercială și de marketing, a funcției logistice și de resurse umane din cadrul societății;

-consultanță monitorizarea și evaluarea riscurilor generale și specifice precum și pentru întocmirea și punerea în aplicare a planurilor de acțiune a comitetului de management al riscurilor;

- consultanță pentru elaborarea procedurilor și normelor interne privind desfășurarea activității de baza și a activității conexe ale societății;

- consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltuielilor;

- consultanță în elaborarea negocierii contractelor comerciale, participarea alături de beneficiar sau în numele acestuia la tratative, negocieri sau discuții cu partenerii de afaceri, consultanță la încheierea contractelor comerciale;

- La art.31 “Durata contractului”: prezentul contract se încheie pe o durată de 10 ani începând cu data de 01.11.2012 până la 31.10.2022.

- La art.4 „Prețul contractului”: în schimbul prestării de către consultant al serviciilor menționate la art.22, beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație suma de ... lei plus TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că atașat facturii societatea întocmește un Proces verbal prin intermediul căruia justifică suma înscrisă în facturi. Dar analizând acestor Procese verbale, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectivele înscrise în acesta sunt prezentate sumar, fără a prezenta detaliat analize, situații sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestărilor de consultanță înscrise în aceste Procese Verbale.

Organele de inspecție fiscală au solicitat în repetate rânduri în timpul controlului punerea la dispoziție de documente justificative, reprezentanților SC X SRL aceștia neonorând aceste solicitări.

Totodată reprezentanții SC X SRL nu au justificat prin înscrisuri modul de stabilire a contravalorii acestor prestări de servicii (număr personal implicat, necesar de timp și personal, gradul de calificare al personalului, etc. care să conducă la stabilirea sumelor necesare acestor prestări de servicii).

Mai mult, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că:

- dl. C... I... este acționar majoritar la SC X SRL, deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al SC X SRL;

- SC X SRL are organizate servicii proprii de specialitate;
- SC X SRL deține personal angajat calificat care ar fi putut întocmi aceste situații fără a fi necesare aceste prestări de servicii.

Întrucât această prestare de servicii nu a fost efectiv justificată prin documente cum ar fi diverse situații, analize, tabele, grafice, proiecte care să susțină punctual obiectivele înscrise în Procesul verbal atașat facturii, echipa de inspecție fiscală a considerat această prestare de servicii nejustificată, atât din punct de vedere al elementului de cheltuială, cât și al încadrării în categoria operațiunilor taxabile.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”.

și prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”,

organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

Petenta susține că încadrarea legală făcută de organul de inspecție fiscală este subiectivă, făcându-se trimitere la articole din Codul fiscal care nu sunt incidente în cazul de față și care în același timp fac referire la aspecte neargumentate de organul de control.

Petenta susține că textul de lege aplicabil în situația de față este art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, dar probabil acest text de lege a fost evitat în mod intenționat de organul de control, nefiindu-i favorabil, întrucât în cazul de față există atât contract încheiat între părți, cât și procese verbale de recepție prin care se constată efectuarea activității de consultanță, îndeplinindu-se așadar condițiile de formă prevăzute de lege.

Petenta atașează la contestație copia contractului de consultanță încheiat cu I.I. C... I... (anexa nr.2.1 la contestație) și facturile emise de furnizor în perioada martie - august 2014, împreună cu procesele verbale de constatare a efectuării activității de consultanță (anexele nr.2.2 - 2.7 la contestație).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, arată că:

“Art.145 – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art.146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează

să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Conform art.155 alin.(19) din Codul fiscal, se arată:

“Art.155 - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofactură»;

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

Astfel, având în vedere cele arătate mai sus, potrivit prevederilor CAP.VI Faptul generator și exigibilitatea TVA, art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul, se prevede:

„ART. 134 (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

ART. 134¹ (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(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.”

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Astfel se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că acordarea dreptului de

deducere a TVA aferentă unor achiziții de servicii este condiționată de respectarea prevederilor legale menționate mai sus, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Referitor la invocarea de către petentă a faptului că:

- art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal se referă la nedeductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor, invocând și pct.44 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu referire la art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, prevede:

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.” ;

- potrivit reglementărilor contabile, documentul justificativ în cazul operațiunilor de livrare de bunuri și/sau prestare de servicii este factura. Acest aspect rezultă cu claritate din prevederile Ordinului MFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar - contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, potrivit căruia factura este:

“Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;

- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;

- alte situații prevăzute expres de lege.” ;

- celelalte documente menționate de organul de control, respectiv analize, situații, tabele, grafice, proiecte, lucrări concrete etc., nu pot fi asimilate nicidecum documentelor justificative, astfel încât să fie pertinentă încadrarea legală făcută în cuprinsul raportului de inspecție fiscală;

- textul de lege aplicabil în situația de față este art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, potrivit căruia sunt nedeductibile:

“cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte” ,

precizări suplimentare cu privire la aplicarea acestui articol se regăsesc la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se precizează:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

-serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract

încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

-contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.” ,

aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală au menționat faptul că persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul la deducere în condițiile în care operațiunea este susținută de documente justificative, dovezi obiective, din care rezultă că serviciile au fost prestate.

Astfel se reține aspectul că organele de inspecție fiscală au invocat aceste prevederi referitoare la impozitul pe profit, în întărirea constatărilor referitoare la deducerea TVA, având în vedere că legiuitorul a condiționat și deductibilitatea cheltuielilor în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale, cu atât mai mult cu cât prestările de servicii, cum sunt serviciile de consultanță, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise documente pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate în funcție de prevederile contractuale.

Cele arătate mai sus sunt confirmate și de faptul că, în ceea ce privește posibilitatea deducerii TVA și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție–Secțiunile Unite, care prin Decizia nr.V/15.01.2007, publicată în MO al României, Partea I nr.732/30.10.2007, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.8 lit.a) b) valabil până la 31.12.2006, prevederi care de la 01.01.2007 sunt cuprinse la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare, prin care s-a decis:

“Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

În aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.8 lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, stabilesc:

TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA”.

Astfel rezultă foarte clar aspectul că, legiuitorul a condiționat, atât deductibilitatea cheltuielilor, cât și dreptul de deducere a TVA aferentă, să fie efectuate în scopul realizării de venituri, să aibă legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile și factura să cuprindă toate informațiile prevăzute de lege fiind condiționată de prestarea efectivă a acestora.

Referitor la susținerea petentei că:

- mai mult decât atât, legislația referitoare la TVA, a cărei verificare constituie în fapt obiectul inspecției fiscale, condiționează (art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, text invocat și de organul de control) deducerea TVA de justificarea faptului că achizițiile efectuate sunt în folosul operațiunilor taxabile, aspect ce a fost argumentat în cele prezentate anterior. La art.146 alin.(1) lit.a) este menționată și condiția care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv deținerea unei facturi;

- așadar, în cazul TVA nu se face nicio referire la necesitatea prezentării altor documente (cum ar fi contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață etc.) pentru a beneficia de dreptul de deducere. Coroborarea prevederilor referitoare la deducerea TVA (art.145 - 149) cu cele referitoare la deductibilitatea cheltuielilor (art.21), reprezintă o abordare nejustificată legal a organului de control,

aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din prevederile legale mai sus citate, rezultă foarte clar aspectul că, în cazul cheltuielilor cu prestările de servicii, deductibilitatea TVA este condiționată de prestarea efectivă a acestora, care trebuie să fie dovedită cu documentația corespunzătoare fiecărui tip de serviciu în parte, având în vedere aspectul că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor care 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.

Referitor la susținerea petentei că:

- aprecierile organului de control potrivit cărora existența compartimentelor proprii și a personalului angajat în funcții de conducere, nu justifică necesitatea contractului de consultanță încheiat cu I.I. C... I..., reprezintă o opinie subiectivă, nejustificată, și nesustenabilă și în același timp o încălcare inadmisibilă a principiului libertății de gestiune a agentului economic;

- necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, petenta consideră că nicio persoană cu minime cunoștințe în domeniul afacerilor nu poate pune în discuție importanța managementului la nivelul unei societăți comerciale și cu atât mai mult în cazul unei societăți de tip holding cum este SC X SRL, cu o cifră de afaceri, provenită în principal din prestări de servicii, de peste ... milioane lei, cu peste ... de angajați și cu participări importante la capitalul altor ... de societăți comerciale;

- de altfel, chiar și Normele metodologice date în aplicarea art.21 alin.(1) din Codul fiscal menționează în mod expres la pct.23 că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și... *h) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului*, activități care se subscriu obiectului contractului încheiat între părți, aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- organele de inspecție fiscală nu au minimalizat importanța managementului necesar în cadrul societății;
- organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dl. C... I... este acționar

majoritar la SC X SRL, deținând o pondere de 90,21% din capitalul social al SC X SRL, SC X SRL având organizate servicii proprii de specialitate cu personal angajat calificat, dar au constatat faptul că SC X SRL nu a putut susține cu documente și înscrisuri prestarea efectivă a serviciilor de consultanță de către Întreprindere I. C... I..., reprezentată prin dl. C... O... - N..., având funcția de director, în calitate de consultant.

Cu privire la susținerea petentei că:

- în ceea ce privește nejustificarea prin înscrisuri a modului de stabilire a contravalorii prestărilor de servicii, acest aspect reprezintă o altă interpretare abuzivă a organului de control în cadrul unei verificări având ca obiect taxa pe valoarea adăugată.
- art.11 alin.(2) din Codul fiscal permite organului de control ca în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, cum este cazul de față, să ajusteze suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. Or acest fapt poate avea implicații doar asupra impozitului pe profit, nicidecum asupra TVA;
- acest aspect rezultă cu claritate din adresa Ministerului Finanțelor Publice - Direcția generală legislație Cod fiscal - Direcția de legislație în domeniul TVA nr. .../...2011, remisă tocmai către Direcția generală de inspecție fiscală (anexa nr.2.8), în care se precizează că: *“Prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organul fiscal ca bază legală pentru ajustarea prețului tranzacțiilor între persoane afiliate, nu sunt aplicabile și în ceea ce privește TVA”*;
- posibilitatea efectuării de ajustări în cazul TVA pentru tranzacțiile între persoanele afiliate este reglementată de art.137 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal;
- în situația de față nu se verifică niciul din cazurile menționate, care să permită organului de control să pună în discuție problema prețului convenit între cele două părți,

aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că :

- reprezentanții SC X SRL nu au justificat prin înscrisuri modul de stabilire a contravalorii acestor prestări de servicii (număr personal implicat, necesar de timp și personal, gradul de calificare al personalului, etc. care să conducă la stabilirea sumelor necesare acestor prestări de servicii).
- această prestare de servicii nu a fost efectiv justificată prin documente cum ar fi diverse situații, analize, tabele, grafice, proiecte care să susțină punctual obiectivele înscrise în Procesul verbal atașat facturii.

Astfel, pretenția contestatoarei că a emis facturi fiscale cu TVA, având la baza un contract de prestări servicii și procese verbale de constatare a efectuării activității de consultanță, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât trebuie identificate toate circumstanțelor edificatoare ale tranzacției în speță, organele fiscale nefiind ținute responsabile de calificarea juridică dată de părți sumelor acordate cu titlu de indemnizație contractuală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au contestat cuantumul acestei indemnizații contractuale, ci doar au constatat că petenta nu a demonstrat prestarea acestor servicii.

Chiar dacă părțile contractului și-au construit o situație juridică, aceasta are efecte în ce privește obligațiile fiecăreia dintre ele nu și în raport cu statul, normele prevăzute de cadrul fiscal fiind de drept public, organele fiscale, în mod legal, trebuind să aprecieze în concret contractul având în vedere relevanța stărilor fiscale.

În cauză, este incident și faptul că prin Codul fiscal se consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Mai mult, chiar în situația în care societatea a prezentat facturi completate cu toate datele prevăzute de formular, având la baza un contract de prestări servicii și procese verbale de constatare a efectuării activității de consultanță, aceasta nu reprezintă singura condiție pentru a considera TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu serviciile respective, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, contestatara nu a justificat cu documente obiective efectuarea acestor servicii în contrapartida acestor indemnizații contractuale.

De asemenea trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili,

respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

În speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.109 alin.(1) arată:

“Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”,

coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, arată că:

“Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ;”,

coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

În baza prevederilor art.4 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care arată că:

„ART.4 (1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”, s-a emis OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art.1 prevede:

“ART.1(1) Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa) care face parte integrantă din prezentul ordin.”*

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma

juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.

Ori acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.

În concluzie, la acest capăt de cerere, toate demersurile întreprinse de organele de inspecție fiscală s-au desfășurat cu respectarea prevederilor legale invocate și nu cu încălcarea lor, iar în timpul inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a identificat și a avut în vedere toate circumstanțele edificatoare, pe de o parte a luat în considerare toate documentele justificative prezentate de societate, documente aferente evidenței contabile a societății necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt a contribuabilului, iar pe de altă parte, documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală nu au putut fi reținute întrucât nu sunt concludente în sensul că societatea nu a justificat efectuarea prestațiilor, deoarece documentele puse la dispoziție nu cuprind elemente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea TVA aferentă acestor servicii, respectiv petenta nu a prezentat documente în care să fie detaliate modul de realizare a prestațiilor de servicii achiziționate.

Ori prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unui contract încheiate între părți și a unor facturi, nu este suficientă în determinarea tratamentului fiscal a TVA aferentă acestor cheltuieli, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor în condițiile în care nu există documente din care să

reiasă cu claritate prestarea acestor servicii.

Justificarea deductibilității TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de servicii se realizează în baza contractului de prestări servicii și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea prestarea acestora.

De asemenea trebuie menționat faptul că petenta, nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație nu a prezentat în susținere alte documente justificative.

Așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală, procesele verbale de constatare a efectuării activității de consultanță, nu au fost justificate prin documente cum ar fi diverse situații, analize, tabele, grafice, proiecte care să susțină obiectivele înscrise în procesul verbal atașat facturii.

Trebuie reținut și aspectul că procesele verbale de constatare a efectuării activității de consultanță (anexele nr.2.2 - 2.7 la contestație) cuprind o enumerare punctuală a 28 - 31 de obiective efectuate lunar de dl. C... O... - N..., în calitate de consultant, cu funcția de director la Întreprindere I. C... I...

Spre exemplificare, în luna mai 2014, prin procesul verbal nr. 282 / 30.05.2014 de constatare a efectuării activității de consultanță se precizează un număr de 31 de obiective, astfel:

“SC X SRL, în calitate de beneficiar al serviciilor prestate de C... I.. I.I., certifica prestarea serviciilor enumerate mai jos efectuate în cursul lunii mai 2014 de catre consultantul C... O... - N...:

1. Consultanta cu privire la intocmirea dosarului in vederea participarii la licitatia in Autogara Sebes;
2. Consultanta cu privire la modificarea orelor din graficul de circulatie al serviciului regulat de calatori ...(RO) - ...(I) in vederea promovarii cererii de aprobare a modificarilor catre autoritatile competente;
3. Analiza centralizatorului de copii conforme a autorizatiilor de transport si consultanta cu privire la solicitarea eliberarii unui numar suplimentar de copii conforme pentru liniile ...(RO) - ...(F), ...(RO) – ...(E) si ...(RO) – ...(E);
4. Propuneri de modificare a unor grafice de circulatie pentru optimizarea si fluidizarea traficului;
5. Consultanta cu privire la prelungirea valabilitatii autorizatiilor de transport international care expira in perioada urmatoare;
6. Analiza situatiei biletelor vandute on-line si consultanta pentru intocmirea unei strategii de vanzare a biletelor on-line, care sa conduca la reducerea de personal din agentii pe un termen de 2 ani;
7. Consultanta cu privire la cresterea vanzarilor in zona (... -...) prin vanzarea de bilete la domiciliu si preluare calatori de la domiciliu;
8. Consultanta cu privire la eficientizarea curselor de transfer efectuate cu microbuze (atat in Romania cat si in strainatate);
9. Consultanta referitoare la eficientizarea transportului international cu autocare pe relatia Italia-Romania-Italia;
10. Consultanta referitoare la implementarea masurilor de eficientizare a

- transportului international cu autocare (in special pe destinatiile Italia si Spania);*
- 11. Consultanta cu privire la introducerea de noi destinatii in serviciile regulate de transport calatori pe relatia Grecia;*
 - 12. Consultanta cu privire la reformularea chestionarelor pentru satisfactia clientilor (pe anumite teme);*
 - 13. Consultanta cu privire la de refacerea unor materiale publicitare si de promovare (film de prezentare pe autocare, pliante, fluturașe, bannere, etc.);*
 - 14. Analiza concurentei si a concurentei neloiale si oferirea de solutii pentru limitarea celei din urma;*
 - 15. Participarea la sedintele zilnice de dispecerizare;*
 - 16. Analiza zilnica a parcului auto;*
 - 17. Analiza zilnica a aprovizionarii cu piese si materiale;*
 - 18. Oferirea de solutii de reparatii si alte solutii tehnice privind activitatea din atelierul de reparatii;*
 - 19. Organizarea activitatii de reparare in termen de garantie (TG);*
 - 20. Oferirea de solutii pentru cazurile de depasire de consum de carburant;*
 - 21. Consultanta privind normarea activitatii salariatilor de la atelierul de reparatii;*
 - 22. Analiza situatiei accidentelor si a dosarelor de dauna promovate sau in curs de promovare spre despagubire;*
 - 23. Analiza incasarilor zilnice realizate pentru luna mai 2014 fata de incasarile planificate prin Bugetul de Venituri si Cheltuieli aprobat si propuneri de masuri pentru cresterea incasarilor;*
 - 24. Analiza in datele de 02.05.2014, 12.05.2014 si 22.05.2014 a rezultatelor decadale (venit total, cheltuieli totale, rezultat total, venituri din exploatare, cheltuieli din exploatare, rezultat din exploatare);*
 - 25. Propuneri de masuri si solutii de reducere a cheltuielilor in vederea incadrarii in cheltuielile admisibile;*
 - 26. Analiza rentabilitatii agentilor proprii din Romania si oferirea de solutii pentru cresterea rentabilitatii activitatii acestora;*
 - 27. Consultanta cu privire la achizitionare de noi mijloace de transport;*
 - 28. Analiza reclamatiiilor de la clienti si propuneri de masuri de solutionare a unei parti din acestea;*
 - 29. Evaluarea riscului de piata, a riscului operational, a riscului reputational si al celui de contagiune in vederea identificarii posibilitatilor de reducere a lor;*
 - 30. Oferirea de solutii pentru alte diverse probleme cu care se confrunta firma;*
 - 31. Oferirea de alte solutii organizatorice.”*

Ori, din complexitatea obiectivelor lunare, SC X SRL din ... ar fi trebuit să dețină și să fie în măsură să prezinte documente cu analizele efectuate (analize zilnice, decadale și analiza diverselor situații, tabele, grafice, chestionare, etc.), documente cu planuri de organizare a diverselor activități, etc., cu propuneri concrete și soluții oferite, documente complexe rezultate urmare a realizării acestor obiective de către dl. C... O... - N..., în calitate de consultant, cu funcția de director la Întreprindere I. C... I...

În concluzie, nu a prezentat în susținere alte documente justificative care să

fie în măsură să combată și să schimbe constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neacordarea dreptului de deducere pentru suma de ... lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.I. C... I...

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază",

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare din documentele depuse la contestație în susținerea propriei cauze, nu a prezentat documente de natură să combată susținerile și constatările organelor de inspecție fiscală.

Urmare a celor arătate mai sus, în mod legal, organele de inspecție fiscală, au stabilit că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.I. C... I..., TVA în sumă de ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

"11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; ",

contestația formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin SCA ... & ...din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - ... / ...2015, va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei

reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.I. C... I...

III.3. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P... L... SRL în perioada martie – august 2014, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de publicitate facturate în baza contractului de consultanță nr. ... din ...2010, în condițiile în care în susținerea contestației petenta prezintă documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și care pot conduce către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlul de creanță contestat.

În fapt, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în luna martie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.... din ...2014 emisă de SC P... L... SRL în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna martie 2014 SC X SRL achită suma de ... lei din care TVA în sumă de ... lei. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxa pe valoarea adăugată deductibilă;

- în luna aprilie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. ... din ...2014 emisă de SC P... L... SRL în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna aprilie 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere;

- în luna mai 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. ... din 31.05.2014 emisă de SC P... L... SRL în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna mai 2014, SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere;

- în luna iunie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.... din 30.06.2014 emisă de SC P... L... SRL în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna iunie 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere;

- în luna iulie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. ... din 31.07.2014 emisă de SC P... L... SRL în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna iulie 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere;

- în luna august 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.... din 30.08.2014 emisă de SC P... L... SRL în valoare de ... lei, din care TVA de ... lei reprezentând contravaloare servicii publicitate conform Contract nr.... din ...2010. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost înregistrată în evidența contabilă ca și taxă pe valoarea adăugată neexigibilă, dar în luna august 2014 SC X SRL efectuează viramente în sumă de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Suma de ... lei a fost considerată de societate taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Analizând Contractul nr.... din ...2010, organele de inspecție fiscală au constatat că la art.2, pct.2.1 “obiectul contractului” se precizează: “obiectul contractului constă în prestări de servicii de publicitate și atragere de clienți respectiv: dropmail în cel puțin 2 orașe pentru cel puțin ... destinatari (împărțire materiale în cutii poștale), samplig direct prin distribuirea a cel puțin ... fluturași/lună, activitate de studii de piață și sondaj.”

Prin actul adițional nr. ... din ...2011 s-a introdus alineatul 4 la punctul 2.1: “prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentarea de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigarea satisfacției clientului, etc. pe raza județului”

La art.4, pct.4.1 “Valoarea contractului”: valoarea contractului va fi de ... lei/lună + TVA aferent.

Atașat facturii, SC X SRL justifică suma înscrisă în aceasta prin Procesul Verbal încheiat și anexat, din cuprinsul căruia organele de inspecție fiscală au rețin următoarele:

“În luna (...) SC X SRL efectuează servicii de distribuire de pliante, fluturași, etc. în vederea efectuării publicității. Acestea au fost distribuite în diferite locații ale municipiului”

Conform Procesului Verbal atașat facturii aceste servicii au fost efectuate de 3 persoane angajați ai SC P... L... SRL.

Organele de inspecție fiscală au considerat că serviciile ar fi putut fi prestate și de personalul angajat al SC X SRL, organele de inspecție fiscală menționând și faptul că SC X SRL are încheiate contracte de publicitate cu societăți din media (RADIO - TV, PRESA, ETC).

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii...”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor , dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1)^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea aplică sistemul de TVA la încasare.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei) reprezentând TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P... L... SRL, în perioada martie – august 2014, reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

Petenta susține că interpretarea organului de control este subiectivă, în afara cadrului legal. Organul de inspecție fiscală face trimitere la articole din Codul fiscal care nu sunt incidente în cazul de față, iar pe de altă parte nu se aduce niciun argument corespunzător privind încălcarea acestora.

SC X SRL deține facturi pentru toate serviciile prestate de furnizorul SC P... L... SRL, care cuprind toate datele necesare pentru a fi considerate documente justificative. Art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, invocat de asemenea de organul de control, condiționează deducerea TVA de justificarea faptului că achizițiile efectuate sunt în folosul operațiunilor taxabile. Or, echipa de inspecție nu a fost în măsură să aducă niciun argument obiectiv care să infirme legătura acestor servicii cu operațiunile impozabile efectuate de SC X SRL.

Și în acest caz aprecierile organului de control referitoare la posibilitatea prestării acestor servicii de către personalul propriu și/sau încheierea de contracte de publicitate cu societăți din media, reprezintă o imixtiune impardonabilă în managementul agentului economic, o încălcare a principiului libertății de gestiune.

Această apreciere este infirmată și de faptul că angajații SC X SRL cu atribuții în domeniu nu au ca sarcini de serviciu activități similare celor realizate de SC P... L... SRL, iar contractele încheiate cu celelalte societăți partenere vizează activități complementare și nicidecum identice.

Petenta atașează contestației fișa postului pentru 2 angajați ai Compartimentului Reclamă – Imagine – Marketing – Concurență (anexele nr.3.1 - 3.2) și câteva din contractele de publicitate încheiate în perioada supusă inspecției fiscale (anexele nr.3.3 - 3.8).

Mai mult decât atât, realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți au făcut obiectul unui control încrucișat, efectuat de reprezentanții aceluiași organ de control, în urma căruia s-a încheiat procesul verbal nr..../...2015. Chiar dacă perioada verificată este anterioară (01.10.2013 - 28.02.2014) celei verificate prin actul de control contestat, din procesul verbal se desprind elemente ilustrative privind relația cu SC P... L... SRL.

Unul din obiectivele controlului s-a referit la verificarea documentelor justificative din care să rezulte că prestările de servicii au fost efectiv prestate, dacă prestatorul are personal angajat să deruleze servicii de publicitate, fără a se constata

vreo deficiență. S-au verificat printre altele fișa postului pentru angajați și documentele atașate facturilor emise, documente similare cu cele atașate și facturilor emise în perioada vizată prin actul de control contestat.

Petenta atașează contestației:

- Copia procesului verbal de control nr..../...2015 împreună cu unele anexe reprezentative: contractul de prestări servicii, nota explicativă a administratorului societății, sarcinile de serviciu ale angajaților (Anexa nr.3.9);
- Cu titlul de exemplificare, pentru o lună din perioada verificată, factura emisă de SC P... L... SRL, împreună cu documentația prin care se justifică serviciile prestate (Anexa nr.3.10).

În concluzie la acest punct, organul de control a aplicat complet eronat prevederile Codului fiscal referitoare la operațiunile comerciale derulate cu SC P... L... SRL. Petenta susține că îndeplinește condițiile prevăzute de lege (achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile și există documentele justificative - facturi, prevăzute de lege) pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoare adăugată în sumă de ... lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, arată că:

“Art.145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1^A) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134^A2 alin.(3)-(8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, care arată:

„Art.146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Potrivit art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Contestatorul, intervenienții sau imputerniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. [...]”

Organul de soluționare a contestației reține că SC X SRL a depus în susținerea

contestației documente care, așa cum susține aceasta, „dovedesc realitatea prestării serviciilor”. Astfel:

Petenta atașează contestației:

- fișa postului pentru 2 angajați ai Compartimentului Reclamă – Imagine – Marketing – Concurență ai SC X SRL (anexele nr.3.1 - 3.2);
- câteva din contractele de publicitate încheiate în perioada supusă inspecției fiscale (anexele nr.3.3 - 3.8).
- copia procesului verbal de control nr..../...2015, împreună cu unele anexe reprezentative:
 - contractul de prestări servicii;
 - nota explicativă a administratorului societății;
 - sarcinile de serviciu ale angajaților ai SC P... L... SRL (anexa nr.3.9);
- cu titlul de exemplificare, pentru o lună din perioada verificată, factura emisă de SC P... L... SRL, împreună cu documentația prin care se justifică serviciile prestate (anexa nr.3.10).

În speță, pe lângă cele reținute mai sus la acest capăt de cerere, precum și aspectele și prevederile legale invocate și citate la capătul de cerere de la pct. **III.2.**, trebuie avute în vedere și prevederile OG nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050 / 2004, care precizează:

„Art. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*
- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

„Art.94

(1) Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

„(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;...

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]”

Art.105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

Norme metodologice:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

De asemenea, referitor la conținutul actului administrativ fiscal legiuitorul dispune astfel:

- art.43 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente: (...)
f) temeiul de drept;(...)”.

Referitor la elementele obligatorii de înscris în formularul "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" la conținutul temeiul de drept: “Se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat...”, organele de inspecție fiscală, în cadrul temeiului de drept de la acest capăt de cerere, se limitează doar la invocarea art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele prezentate de societate în susținerea contestației, așa cum au fost acestea menționate anterior și nici documentele anexate la procesul verbal de control nr..../...2015 întocmit la SC P... L... SRL, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța în mod legal asupra deductibilității TVA aferentă serviciilor contractate de la SC P... L... SRL, respectiv dacă acestea au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”,

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a

OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. *“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P... L... SRL în perioada martie – august 2014, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.4. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA neacceptată la deducere pentru serviciile de închiriere pentru care nu există notificările furnizorilor privind taxarea acestor operațiuni în perioada martie – august 2014, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere bunuri imobile facturate contestatoarei, în perioada martie – august 2014, de către SC M... T... SRL ..., SC M... S... SRL și SC T... SA, în condițiile în care aceste operațiuni sunt scutite de taxă, dar persoanele impozabile pot opta pentru taxarea lor, cu condiția depunerii notificării operațiunii la organele fiscale competente, iar potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2014 operațiunea de taxare se exercită de la data înscrisă în notificare.

În fapt, din verificarea evidenței contabile, pentru perioada martie – august 2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații fără a deține notificarea prin care aceste operațiuni intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

a) pentru SC M... T... SRL ..., TVA în sumă de ... lei:

- conform facturii nr. ... din ...2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- conform facturii nr. ... din ...2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- conform facturii nr.... din ...2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- conform facturii nr.... din 24.06.2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie

spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- conform facturii nr.... din 21.07.2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- conform facturii nr.... din 22.08.2014 emisă de SC M... T... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu autogară. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

La solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile, dar aceasta a fost înregistrată la organul fiscal teritorial doar în data de 10.06.2015.

b) pentru SC T... SA, TVA în sumă de ... lei:

- conform facturii nr.... din 01.07.2014 emisă de SC T... SA în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- conform facturii nr.... din 01.08.2014 emisă de SC T... SA în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL nu au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile.

c) pentru SC M... S... SRL ..., TVA în sumă de ... lei:

- conform facturii ... din ...2014 emisă de SC M... S... SRL ... în valoare de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie spațiu. SC X SRL deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la solicitarea echipei de inspecție fiscală reprezentanții SC X SRL nu au pus la dispoziție Notificarea privind opțiunea pentru taxarea din punct de vedere al TVA a operațiunilor de închiriere imobile.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele operațiuni sunt deasemenea scutite de taxe:

“e) arendarea , concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile.”

și art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite prin norme”.

coroborate cu prevederile pct.38 alin.(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1, la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare”,

organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) reprezintă taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

Petenta apreciază abordarea organului de control ca subiectivă, părtinitoare invocând doar parțial prevederile legale și nu în totalitatea lor, stabilind în mod eronat TVA suplimentară aferentă unora din operațiunile menționate. Astfel, la pct.38 alin.(3) din Norme (nu la alin.(6) invocat de organul de control), se menționează că:

“(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.”

Mai mult decât atât, la pct.12 din Norme, se prevede:

“(12) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.”

Petenta susține că în timpul controlului nu a existat o comunicare corespunzătoare între organul de control și reprezentanții societății pentru a identifica operativ toate notificările lipsă, astfel încât să aibă posibilitatea obținerii acestora sau a efectuării demersurilor pentru depunerea lor de către furnizori la organul fiscal. Petenta atașează la contestație documente referitoare la notificările depuse de unii din cei 8 furnizori, respectiv:

a) SC M... SRL (anexa nr.4.1 la contestație):

- prima notificare depusă, la care face referire și organul de control, este din data de 10.06.2015. Echipa de inspecție fiscală nu a făcut nicio observație cu privire la corectitudinea acesteia, raportându-se doar la data depunerii. În fapt, notificarea a fost depusă eronat de furnizor, utilizând formularul prevăzut în anexa nr.3 la Norme, care se referă la operațiunile de vânzare a bunurilor imobile (art.141 alin.(2) lit.f), motiv pentru care în cuprinsul notificării nu apare data de la care se optează pentru taxare;

- această eroare a fost sesizată ulterior, iar ca urmare a demersurilor făcute de societatea, furnizorul depunând notificarea corectă în data de 24.07.2015, data de la care se optează pentru taxare fiind 01.01.2007, petenta considerând că sunt incidente în acest caz prevederile legale menționate anterior referitoare la faptul că depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul de deducere exercitat de beneficiar, acesta luând naștere și putând fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător.

- petenta atașează și fișa de cont primită de la furnizor, prin care se atestă faptul că în perioada verificată acesta a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor

de închiriere facturate petentei, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată este ... lei.

b) SC T... SA (anexa nr.4.2 la contestație)

- data de la care se optează pentru taxare este 2009;

- taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată este ... lei.

c) SC M...-S... SRL (anexa nr.4.3 la contestație):

- notificarea a fost depusă în anul 2005, când scutirea de TVA pentru închiriere era prevăzută la art.141 alin.(2) lit.k);

- taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată este ... lei.

În concluzie la acest punct, petenta susține că deține documentele necesare pentru a beneficia de deducerea TVA aferentă facturilor de închiriere emise de cei 3 furnizori menționați mai sus, în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), din totalul sumei de ... lei stabilită suplimentar de organul de control.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.141 alin.(3) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, arată că:

„Art.141 alin.(3)

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”,

precizări suplimentare cu privire la aplicarea acestui articol se regăsesc la pct.38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde se precizează:

“Norme metodologice:

38. (1) *În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.*

(2) În aplicarea alin. (1), un bun imobil reprezintă o construcție care are înțelesul prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 2 din Codul fiscal și orice teren.

(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145-147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.

(4) Persoana impozabilă stabilită în România, neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, va solicita înregistrarea, dacă optează pentru taxare, și va depune și notificarea prevăzută în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice. Opțiunea de înregistrare în scopuri de taxă nu ține loc de opțiune de taxare a operațiunilor prevăzute la alin.(1).

(5) *Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin.(7).*

(6) *Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7), și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice.*

(7) *Persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente cu privire la anularea opțiunii, prin formularul prezentat în anexa nr. 2 la prezentele norme metodologice. Aplicarea scutirii de taxă este permisă de la data înscrisă în notificare.*

(8) *În cazul în care opțiunea prevăzută la alin. (1) se exercită de către o persoană impozabilă care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente imobilului sau părții din imobil care face obiectul opțiunii, persoana impozabilă va efectua o ajustare în favoarea sa în condițiile prevăzute la art. 149 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.*

(9) *Orice persoană impozabilă care aplică regimul de scutire prevăzut de art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal și care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente bunului imobil sau părții din bunul imobil va efectua ajustarea taxei deduse conform art. 149 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.*

(10) *Prin excepție de la prevederile alin. (8) și (9), pentru operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal cu bunuri imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate, înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii ale art. 161 din Codul fiscal referitoare la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.*

(11) *În cazul notificărilor prevăzute la alin. (3) și (7) depuse după data de 1 ianuarie 2010 inclusiv, pentru operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, care au fost efectuate în anii precedenți sau au început în anii precedenți și sunt încă în derulare după data de 1 ianuarie 2010, se aplică prevederile legale în vigoare la momentul depunerii notificării.*

(12) *Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni. Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru notificarea prevăzută la alin. (7).*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar

taxarea operațiunii se aplică, potrivit prevederilor legale în vigoare pe anul 2014, de la data înscrisă în notificare.

De reținut este și faptul că beneficiarii cunoscând ca operațiunile de închiriere de bunuri imobile sunt operațiuni scutite, precum și faptul că nu au drept de deducere a taxei facturate de prestatori decât în măsura în care aceștia și-au exprimat opțiunea de taxare a operațiunii prin depunerea unei notificări în acest sens la organele fiscale, au obligația să solicite prestatorilor dovada depunerii notificării, chiar dacă acest lucru nu a fost prevăzut în mod expres în lege, decurgând în mod logic din ansamblul reglementărilor întrucât, în caz contrar, închirierea este considerată o operațiune scutită fara drept de deducere a taxei pe valoare adăugată.

Astfel, se reține că regimul juridic al operațiunii este dat de norma legală în vigoare la data efectuării operațiunii și nu de norma legală în vigoare la data la care se depune notificarea, trebuind să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării operațiunilor de închiriere, întrucât dreptul de a opta prin notificare ia naștere subsecvent, din momentul efectuării operațiunii de închiriere, depunerea cu întârziere a notificării prevăzute la art.141 alin.(3) din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabil de a aplica regimul de taxare, cu atât mai mult cu cât prin norme se prevede că organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, în condițiile în care persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că:

a) pentru SC M... SRL ... există anexa nr.4.1 la contestație care cuprinde:

- prima notificare depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., înregistrată sub nr.../...2015, notificare la care face referire și organul de control, care este din data de 10.06.2015;

- a doua notificarea depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., înregistrată sub nr.../...2015, prin care optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din codul fiscal, pentru imobilul situat în ..., bld. ..., nr. ..., începând cu data de 01.01.2007;

- fișa de cont primită de la furnizorul SC M... SRL, prin care se atestă faptul că în perioada verificată acesta a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de închiriere facturate petentei, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată este ... lei;

b) pentru SC T... SA ... există anexa nr.4.2 la contestație care cuprinde:

- notificarea depusă la organul fiscal teritorial, din copia depusă nefiind lizibil nr. și data de înregistrare (.../...), prin care optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din codul fiscal, pentru imobilul situat în ..., nr. ..., începând cu data de 01.01.2009;

- contractul de prestări servicii de autogară nr.../...2013 încheiat între SC T... SA ... și SC X SRL din ...;

c) pentru SC M...-S... SRL ... există anexa nr.4.3 la contestație care cuprinde:

- notificarea depusă la DGFP ..., înregistrată sub nr.../...2005, prin care optează pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din codul fiscal, pentru imobilul situat în str. ..., nr. ..., începând cu data de 01.03.2005;

- contractul de închiriere nr.../17.02.2005 încheiat între SC M...-S... SRL ... și SC X SRL din ...

Întrucât contestatorul face dovada că la data controlului existau notificări pentru cele trei societăți SC M... SRL ..., SC T... SA ... și SC M...-S... SRL ..., iar organul de soluționare a contestației nu poate verifica:

- dacă aceasta notificării sunt conforme cu originalele;
- dacă imobilele închiriat pentru care s-au depus notificările sunt destinate realizării de operațiuni taxabile prin contractele încheiate;
- dacă sunt îndeplinite cerințele și condițiile stipulate de art.145 și art.146 din

Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”,

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... - / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - / ...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA neacceptată la deducere pentru serviciile de închiriere pentru care nu există notificările furnizorilor SC M... T... SRL ..., SC M... S... SRL și SC T... SA privind taxarea acestor operațiuni în perioada martie – august 2014, urmând ca organele de

inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și având în vedere prevederile OPANAF Nr. 3333 din 18 octombrie 2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, în baza referatului nr. ... / ...2016 se

D E C I D E :

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - ... / ...2015, pentru capetele de cerere referitoare la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei reprezentând:

... lei - diferență de TVA colectată în perioada martie – august 2014;

... lei - TVA aferentă serviciilor de publicitate facturate de SC P... L... SRL în perioada martie – august 2014;

... lei - TVA aferentă serviciilor de închiriere pentru care nu există notificările furnizorilor SC M... T... SRL ..., SC M... S... SRL și SC T... SA privind taxarea acestor operațiuni pentru perioada martie – august 2014,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., reprezentată prin SCA ... & ... din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... - ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... - ... / ...2015, pentru capătul de cerere privind la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de I.I. C... I... în perioada martie – august 2014.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ..., reprezentată prin SCA ... & ...
din ...;
- DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor
pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL