



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 15 / 2013
privind soluționarea contestației depusă de
.X.-.X. .X. din Elveția prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 908034/05.12.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. prin adresa nr. I .X./30.11.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/05.12.2011, cu privire la contestația formulată de .X.-.X. .X. stabilită în .X., .X., X, Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. cu numărul ROX prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. cu sediul în Șos. .X.-.X., nr.69-71, camera X, sector X, .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.F-B .X./28.10.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. și are ca obiect suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-B X, respectiv data de 28.10.2011, și data de 15.11.2011, data depunerii contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală–Registratura generală, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții publice aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X.-.X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

I. .X.-.X. .X. prin reprezentant fiscal .X. S.R.L., denumită în continuare .X.-.X., contestă Decizia de impunere nr. F-B .X./28.10.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X., precizând următoarele:

„.X.-.X. a înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală– Direcția generală de administrare a marilor contribuabili deconturi de T.V.A. prin intermediul cărora a solicitat restituirea T.V.A. de rambursat. Ca urmare a cererilor depuse, .X.-.X. a fost supusă în perioada 6 iunie 2011-18 august 2011 unei inspecții fiscale efectuate de către organele de control, având ca obiect controlul taxei pe valoarea adăugată solicitate spre rambursare de către societate.”

Societatea menționează că la data finalizării inspecției fiscale privind rambursarea sumei negative de T.V.A., *„a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X.” „și pe baza acestuia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-B .X. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, „prin care a fost respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată după cum urmează:*

- respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de către .X.-.X., exercitat prin decontul de T.V.A. nr..X. din data de 25 octombrie 2010 cu opțiune de rambursare,

- respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de către .X.-.X., exercitat prin decontul de T.V.A. nr..X. din data de 26 aprilie 2011 cu opțiune de rambursare.”

Societatea susține că în perioada supusă inspecției fiscale *„a achiziționat bunuri și servicii de la furnizori persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de T.V.A. în .X.. Aceste achiziții au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice, respectiv promovarea medicamentelor produse de către .X.-.X. și comercializate pe teritoriul României. Organele de inspecție fiscală au considerat faptul că majoritatea bunurilor achiziționate de .X.-.X. nu au fost utilizate în vederea desfășurării de*

operațiuni impozabile, respectiv că acestea au fost achiziționate în vederea punerii la dispoziție cu titlu gratuit unor terțe persoane.”

Societatea consideră concluziile organelor de inspecție fiscală „fără temei legal”, din următoarele considerente:

1). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de T.V.A. a reprezentantului fiscal:*

Societatea menționează că s-a înregistrat în scopuri de T.V.A. în .X. în data de 11 iulie 2007. În decontul de T.V.A. aferent lunii iulie 2007 a declarat achizițiile de bunuri și servicii efectuate înainte de înregistrarea societății în scopuri de T.V.A. în .X.. Aceste achiziții au constat în cheltuieli cu anvelope, uleiuri de motor, servicii de service ale autoturismelor, organizarea de evenimente, etc.

Societatea susține că „organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă achizițiilor efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de T.V.A. în .X. (respectiv achiziții efectuate după 1 ianuarie 2007), considerând că acestea nu reprezintă investiții pregătitoare desfășurării unei activități economice în sensul art.145 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a punctului 45 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal (cheltuieli cu anvelope, diverse piese auto, filtre, uleiuri, diverse prestări servicii de mecanică și electrică, aferente autoturismelor care au fost achiziționate de către reprezentanță în perioada 2004-2006”, „achiziții de servicii privind organizarea de evenimente (constând în principal în servicii de cazare), achiziții de consumabile, bunuri de protocol, servicii achiziționate de către reprezentanță care funcționează în .X. din 1995.”

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au menționat „faptul că S.C. .X. .X.&.X. S.R.L. în calitate de reprezentant fiscal pentru .X.-.X. .X. Elveția a preluat eronat în decontul lunii iulie 2007 ca și T.V.A. deductibilă, achizițiile efectuate de .X.-.X. .X. – Reprezentanța .X. (achiziții combustibil, piese auto, anvelope, reparații auto, servicii organizare evenimente – servicii cazare – achiziții materiale promoționale, achiziții consumabile, bunuri de protocol) pentru perioada 01.01.2007-11.07.2007.”

Societatea invocă prevederile art.145 alin.(4) din Codul fiscal, în vigoare la data de 1 iulie 2007 și pct.45 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal și consideră că argumentele invocate de către organele de inspecție fiscală sunt nefondate, „având în vedere faptul că .X.-.X. nu a solicitat rambursarea T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri și

servicii efectuate înainte de a fi înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X., în conformitate cu prevederile art.147² din Codul fiscal”, și consideră că „avea dreptul de deducere a T.V.A. aferente prin includerea acestor achiziții în decontul de T.V.A. depus după înregistrarea în scopuri de T.V.A. conform articolului 153 din Codul fiscal, atât timp cât deducerea de T.V.A. era solicitată în cadrul perioadei de 5 ani menționată de prevederile art.147¹, alineatul (2) din Codul fiscal.”

Mai mult, în sprijinul argumentelor menționate mai sus, societatea invocă „decizia emisă de Curtea Europeană de Justiție în cazul C-385/09 *Nidera Handelscompagnie BV v. Direcția națională a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania*, ce descrie o situație similară celei întâlnite de către societatea .X.-.X.”.

Astfel, societatea precizează că „în paragraful 49 din decizia emisă în cazul C-385/09, se menționează faptul că „Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană plătitoare de T.V.A. care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe, conform dispozițiilor directivei menționate, și care se identifică în scopuri de T.V.A. într-un termen rezonabil de la efectuarea operațiunilor care dau dreptul de deducere să poată fi privată de posibilitatea de exercitare a acestui drept printr-o legislație națională care interzice deducerea T.V.A.-ului achitat cu ocazia cumpărării unor bunuri, în cazul în care această persoană impozabilă nu s-ar fi identificat în scopuri de T.V.A. înainte de utilizarea respectivelor bunuri pentru activitatea sa supusă la plata acestei taxe.”

De asemenea, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia S.C. .X. .X. & .X. S.R.L. a preluat eronat în decontul lunii iulie 2007 ca și taxa pe valoarea adăugată deductibilă achizițiile de bunuri și servicii efectuate de către .X.-.X. .X.– Reprezentanța .X., societatea menționează că „din punct de vedere juridic, reprezentanța nu are personalitate juridică distinctă, ea reprezentând o prelungire a personalității juridice mamă și care îndeplinește acte juridice și fapte materiale pe seama acesteia. Prin urmare, serviciile și bunurile achiziționate sunt în fapt ale societății mamă și, prin urmare, în cazul de față, .X.-.X. are dreptul să-și exercite dreptul de deducere pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de T.V.A. în .X..”

2). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că .X.-.X. nu deținea facturi emise de furnizori pentru achiziții de bunuri și servicii, societatea susține următoarele:

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, a depus „facturi în original/duplicat ce înlocuiește originalul”, anexate punctului de

vedere ce nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală și nu au fost incluse în raportul de inspecție fiscală, precum și facturi pentru care a primit duplicate după data la care a depus punctul de vedere la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X.;

Mai mult, societatea menționează că factura nr..X. din data de 03.09.2008 emisă de .X. .X. în valoare totală de .X. lei, *„reprezintă o factură de storno și trebuia menționată cu semnul minus (organele de inspecție fiscală au inclus această factură cu semnul plus în Anexa nr.8 la Raport), așa cum a fost inclusă și în jurnalul de cumpărări aferent lunii septembrie 2008.”*

• pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri efectuate de la:

- societatea .X. persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Italia,

- societatea .X., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Marea Britanie,

- societatea .X.& .X., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Polonia, și,

- societatea .X., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Bulgaria, .X.-X. nu deține facturile aferente, însă *„pentru aceste achiziții, taxa pe valoarea adăugată nu se plătește efectiv la Bugetul Statului, ci se declară prin înregistrarea în decontul de T.V.A., atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, prin așa numitul mecanism de taxare inversă, impactul la nivelul societății fiind unul neutru”.*

Societatea subliniază faptul că *„exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este un drept fundamental care stă la baza sistemului comun de T.V.A. existent la nivelul Uniunii Europene. Astfel, în conformitate cu prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din data de 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, statele membre pot să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse. Cu toate acestea, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu ar putea să o priveze de dreptul său de deducere.”*

Societatea menționează în sensul celor de mai sus, decizia emisă de Curtea Europeană de Justiție, cazul Ecotrade Spa, C-95/07, *„a căror principii enunțate au fost preluate și de autoritățile fiscale române (Ministerul Finanțelor Publice–Direcția de Legislație în domeniul T.V.A.), care au emis o referință în acest sens, potrivit căreia dreptul de deducere nu poate fi refuzat ca urmare a nerespectării unor condiții pur formale sau contabile.”*

De asemenea, societatea citează decizia emisă de Curtea Europeană de Justiție, în cazul C-90/02, Finanzamt Gummersbach și Gerhard Bockemuhl, precizând că în acest caz, „*nu se poate face o ajustare a taxării inverse doar în ceea ce privește T.V.A. deductibilă, deoarece acest lucru ar pune în discuție principiul neutralității taxei*” și prin urmare, consideră că „*ar trebui anulată și T.V.A. colectată.*”

Totodată, societatea invederează faptul că în conformitate cu prevederile art.155¹, alin.(1) din Codul fiscal, a anexat la prezenta contestație, „*autofacturile emise pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de către .X.-.X..*”

Societatea menționează că factura nr..X./27.07.2009, în sumă de 1.111 Euro emisă de către societatea .X. „*a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale*”, și anexează „*originalul acestei facturi, la această contestație, împreună cu autofacturile emise.*”

3). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor în copie, înregistrate de către .X.-.X., societatea susține că a contactat furnizorii de bunuri/servicii și a „obținut duplicate după facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.”, pe care le anexează la dosarul contestației în original, și solicită ca cele două facturi a căror taxă pe valoarea adăugată însumată este de .X. lei, să fie luate în considerare în soluționarea contestației.*

4). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor ce nu conțin informațiile obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, societatea susține:*

- în primul rând, a constatat că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare facturile care au fost corectate pe parcursul inspecției fiscale de către furnizorii: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L., .X..X., S.C. X S.R.L., S.C. X X S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X., .X. S.A. și a căror taxă pe valoarea adăugată însumează .X. lei.

- în al doilea rând, societatea subliniază faptul că „*exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. este un drept fundamental care stă la baza sistemului comun de T.V.A. existent la nivelul Uniunii Europene și, în consecință, respingerea dreptului de deducere a T.V.A. strict pe baza unor condiții formale a fost adesea contestată de către Curtea Europeană de Justiție, care a subliniat, de fiecare dată, importanța respectării de către Statele Membre ale Uniunii Europene a dreptului fundamental de deducere, precum și a principiului neutralității taxei. În acest sens, un exemplu elocvent este decizia recentă emisă de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Ecotrade Spa C-95/07, care se bazează, în principal, pe importanța exercitării*

dreptului de deducere, drept care nu poate fi refuzat ca urmare a nerespectării unor condiții pur formale sau contabile. Principiile enunțate de către Curtea Europeană de Justiție în acest caz au fost preluate și de autoritățile fiscale române (Ministerul Finanțelor Publice–Direcția de Legislație în domeniul T.V.A.) care au emis o circulară în acest sens.”

Societatea citează în acest sens, din deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție, cazul C-385/09 Nidera Handelscompagnie și cazul C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi, și consideră că „*respingerea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a T.V.A. exercitat de către .X.-X. strict pe baza unor condiții de formă, și nu de substanță a tranzacțiilor respective, este nefondată și fără temei legal”.*

În plus, societatea consideră că „*statul român nu a fost prejudiciat deoarece T.V.A. a fost colectată de la furnizor, și, în consecință, prin anularea dreptului de a deduce T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri/servicii efectuate de către .X.-X. are loc o dublă impunere din punct de vedere al T.V.A., ceea ce ar contraveni principiului fundamental al neutralității taxei.”*

5). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei, aferentă invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de către societatea .X., reprezentând „c/v transfer stoc”, prezentat organelor de inspecție fiscală în copie, și fără să respecte prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, societatea consideră:*

- *„în primul rând, în ceea ce privește informația inclusă pe factura emisă cu privire la stocul bunuri transferat”, după cum a menționat la punctul anterior, „reprezintă condiții pur formale ce nu ar trebui să împiedice contribuabilul să își poată exercita dreptul de deducere a T.V.A., cu atât mai mult cu cât societatea .X. a fuzionat cu societatea .X.-X.”.*

- *„în al doilea rând, cu privire la documentele ce trebuie prezentate în vederea justificării dreptului de deducere”, societatea menționează că „în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, .X.-X. trebuia să demonstreze că bunurile achiziționate au fost utilizate în scopul desfășurării operațiunilor sale impozabile. În acest sens, având în vedere faptul că articolul respectiv nu prevede în mod expres anumite documente obligatorii ce trebuie prezentate în vederea justificării faptului că bunurile achiziționate au fost folosite în scopul desfășurării operațiunilor taxabile, iar lista documentelor enumerate de către organele de inspecție fiscală nu este exhaustivă”.*

Mai mult, „*având în vedere livrările de medicamente efectuate din stocul respectiv pe teritoriul României”, societatea consideră că „informațiile*

puse la dispoziția organelor de inspecția fiscală (respectiv factura, detaliul medicamentelor transferate) au fost suficiente în analiza faptului că bunurile achiziționate au fost folosite în cadrul operațiunilor taxabile ale .X.-.X. și prin urmare, .X.-.X. avea dreptul de deducere a T.V.A. pentru achiziția respectivă.”

6). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă serviciilor prestate de către S.C. X .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., S.C. .X. .X., S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X..X. S.R.L., S.C. .X., pentru care organele de inspecție fiscală nu au putut stabili dacă sunt efectuate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale societății, deoarece nu au fost însoțite de documente justificative, societatea consideră că argumentele invocate de către organele de inspecție fiscală sunt neîntemeiate, având în vedere următoarele:*

a) *În ceea ce privește serviciile prestate de către S.C. X .X. S.R.L., „acestea au constat în furnizarea către .X.-.X. a serviciilor constând în derularea unui studiu constând în investigarea siguranței și a eficacității medicamentului .X./infiximab, în cadrul căruia vor fi efectuate vizite periodice la pacienți, studiu asupra vizitelor de începere, etc. Prin urmare, serviciile achiziționate constau în testarea efectelor medicamentelor a căror autorizație urma să fie reînnoită.”*

În situația de față, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele puse la dispoziția acestora, respectiv:

- contractul încheiat între părți, în care sunt detaliate serviciile prestate, costul efectiv pe fiecare etapă a studiului și modalitățile de facturare;
- anexele aferente contractului;
- detaliul vizitelor efectuate; și
- facturile emise de furnizor, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

De asemenea, societatea menționează că argumentele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora .X. .X. a prezentat contractul de prestări servicii nr..X./21.11.2009, reprezentând proiect monitorizare studiu ce se va derula începând cu data de 15 noiembrie 2009, și care nu are nicio legătură cu facturile pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere, „sunt nefondate având în vedere că S.C. X .X. S.R.L. a prestat același tip de servicii și înainte de noiembrie 2009, iar contractul aferent facturilor pentru care .X. .X. și-a exercitat dreptul de deducere a fost timpul la dispoziția acestora”.

b) În ceea ce privește serviciile prestate de către S.C. .X. S.A. acestea au constat în *„activități de marketing a produsului .X. în perioada 1 octombrie 2009-30 noiembrie 2009” efectuate în baza unui contract de prestări servicii și a Anexei nr.1 la contractul respectiv, în care se menționează „tipul serviciilor prestate de către .X., respectiv „promovarea prin activități de marketing a produsului .X.”, iar lunar vor fi emise rapoarte având ca obiect evoluția vânzărilor .X.”.*

Societatea consideră ca fiind nefondat și lipsit de temei legal, argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia medicamentul promovat nu figurează pe lista produselor comercializate de .X. .X. .X., în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., întrucât *„în situația detaliată a produselor comercializate pe teritoriul României au fost incluse numai medicamentele ce au fost livrate local, respectiv pentru care .X.-X. a emis facturi cu 9% T.V.A.”*, însă menționează că *„a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și situația medicamentelor promovate pe teritoriul lor României prin intermediul .X.-X. care conține medicamentul .X.”.*

c) În ceea ce privește serviciile de distrugere a medicamentelor prestate de către S.C. .X. .X. S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală au menționat că nu au fost furnizate documente justificative din care să rezulte că aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea menționează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un set de documente, cu titlu de exemplu, respectiv:

- proces verbal de distrugere; și
- certificat de distrugere a medicamentelor ce au expirat și care nu mai pot fi comercializate, și prin urmare, consideră că a făcut dovada faptului că serviciile achiziționate au fost folosite în scopul desfășurării operațiunilor sale taxabile.

Societatea consideră ca fiind nefondat și neîntemeiat, argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia medicamentele nu se regăseau pe lista produselor comercializate de .X.-X. în .X., în acest sens, reînțelegând faptul că *„medicamentele respective au fost incluse pe lista medicamentelor promovate de către .X.-X. ce sunt livrate de .X.-X. Switzerland direct din afara României către distribuitorii din .X.”*

De asemenea, societatea consideră nefondat și lipsit de temei legal, argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia *„medicamentele menționate pe factura aferentă livrării de medicamente direct din Belgia către distribuitorii din .X. „sunt comercializate de către .X. .X. Belgia”, întrucât societatea .X.-X. este o societate stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Elveția și care are și un cod de înregistrare în scopuri de T.V.A. emis de autoritățile fiscale belgiene. Faptul că medicamentele sunt*

livrate din Belgia, folosind datele de identificare din Belgia ale .X.-X., nu înseamnă că aceste medicamente aparțin unei alte entități juridice.”

d) În ceea ce privește serviciile prestate de către S.C. .X. .X. S.R.L. societatea menționează că *„așa cum este specificat și în contractul încheiat între părți, serviciile respective au fost prestate numai pentru personalul angajat, societatea emițând factură în acest sens. Având în vedere faptul că, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal, menționarea numelor angajaților pe factură nu este o informație obligatorie”, și prin urmare consideră că „au fost îndeplinite condițiile pentru justificarea dreptului de deducere”.*

e) În ceea ce privește serviciile de închiriere sistem televoting de la S.C. .X. .X. S.R.L., societatea menționează că acest sistem *„a fost pus la dispoziție în cadrul conferințelor organizate de către .X.-X.”*

Societatea consideră că *„au fost îndeplinite condițiile necesare în vederea exercitării dreptului de deducere”, și precizează că deține „documente (factura emisă către S.C. .X. S.R.L. (i.e. RJ.X./15.11.2007) din care reiese faptul că în perioada în care a fost închiriat sistemul de televoting s-a desfășurat Congresul Național de .X. de la Brașov”, ce au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, însă „aceste documente nu au fost luate în considerare” de către acestea.*

f) În ceea ce privește serviciile prestate de către S.C. .X. S.A., servicii expunere .X. – publicare în revistă, pentru care organele de inspecție inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte în ce au constatat efectiv aceste servicii, și dacă sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea menționează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un set de documente, cu titlu de exemplu, respectiv:

- contractul încheiat între părți; și
- factura emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Societatea menționează faptul că a anexat la dosarul contestației *„și o copie după revista .X. aferentă lunilor iulie –august 2009, precum și corespondența prin care se confirmă verificarea faptului că medicamentul .X. a fost expus pe raft în farmaciile .X.”.*

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căruia acest produs nu figurează pe lista produselor comercializate în .X. de .X.-X. .X. Elveția înregistrată fiscal prin S.C. .X. S.R.L., societatea menționează că medicamentul .X., *„e produs de către .X.-X. și distribuit*

direct din afara României către distribuitori locali din .X.”, așa cum a detaliat mai sus.

g) În ceea ce privește serviciile prestate de către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., reprezentând servicii de training, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte în ce au constatat efectiv aceste servicii, și dacă sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea menționează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un set de documente, cu titlu de exemplu, respectiv:

- pentru serviciile prestate de către S.C. .X. S.R.L.:
 - factura în original;
 - anexa la contractul nr. .X./25.03.2008, în original, și
 - *„un formular de aprobare în original în care se menționează faptul că se va susține cursul de .X. „programat în cadrul .X. diviziei de .X.”, trainerul având o experiență vastă în domeniul farmaceutic.”*
- pentru serviciile prestate de către S.C. .X. S.R.L.:
 - cererea către contabilitate;
 - factura în original;
 - comanda de achiziție;
 - anexa la contractul încheiat între părți, pe baza căreia a fost emisă factura.

i) În ceea ce privește serviciile prestate de către S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.s S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte în ce au constatat efectiv aceste servicii, și dacă sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea menționează următoarele:

- în primul rând, pentru aceste servicii, nu au fost solicitate documente justificative;
 - aceste achiziții nu au fost prezentate nici în Raportul de inspecție fiscală, varianta pentru discuții, la care a depus punct de vedere;
 - aceste aspecte nu i s-au comunicat, până în momentul în care a primit Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere.
- în al doilea rând, societatea menționează că:
 - *„are încheiate contracte cu cele două societăți, din care reiese clar natura serviciilor prestate/bunurilor achiziționate, respectiv servicii de management ale materialelor de marketing și pixuri înscrisurate cu logo .X.”*;
 - societatea susține că deține facturile emise de cele două entități, în original, *„întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5) din Codul fiscal”*, iar *„serviciile achiziționate au fost folosite în cadrul desfășurării de operațiuni impozabile”*, și prin urmare consideră că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

7). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei, aferentă serviciilor de masă servită, restaurant, catering, masă protocol, cină servită, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că „au fost puse în mod gratuit la dispoziția altor persoane (medici) prezente la aceste mese organizate de societate, cu mențiunea că medicii nu sunt angajații societății”, societatea a menționat că a achiziționat „aceste servicii în cadrul conferințelor sau meselor rotunde organizate de .X.-X., deoarece durata acestora necesită și acest cost pentru a se asigura desfășurarea lor în condiții optime.”

Societatea precizează că „are implementată o procedură cu privire la condițiile în care se pot deduce aceste cheltuieli cu serviciile de restaurant și/sau catering. Astfel, dosarul trebuie să includă:

- lista medicilor participanți, cu parafa acestora;
- prezentarea speaker-ului;
- factura întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal;
- meniul aprobat în prealabil pentru conferințele ținute.”

Societatea susține că „a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, prin sondaj un astfel de dosar ce conținea prezentările pentru mai multe conferințe desfășurate în decursul unui an”, „documente ce nu au fost luate în considerare în analiza acordării dreptului de deducere exercitat de .X.-X..”

„În plus, față de cele de mai sus”, societatea menționează „în acest sens și prevederile cazului de la Curtea Europeană de Justiție C-371/07 Astra Zeneca, principiile căruia au fost confirmate și prin scrisoarea emisă de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație în scopuri de T.V.A., prin care se precizează faptul că achizițiile de servicii de catering și de restaurant efectuate în scopuri strict de afaceri care servesc desfășurării în condiții optime a evenimentului respectiv se consideră deductibile din punct de vedere al T.V.A.”, însă „organele de inspecție fiscală nu au considerat principiile enunțate în cazul menționat mai sus, ci au considerat ad literam situația descrisă în acest caz (oferirea de mese în cantina societății).”

Societatea subliniază faptul că, „în cazul C-371/07, oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri participanți la reuniunile la care li se aduc la cunoștință informații cu privire la patologii, precum și la desfacerea și utilizarea medicamentelor sale, nu constituie o prestare de servicii „din moment ce rezultă din informații obiective (...) că aceste mese sunt oferite în scopuri strict profesionale” și, în concluzie societatea are dreptul de a-și exercita dreptul de deducere în acest sens.”

„Mai mult, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal”, societatea consideră că „T.V.A. poate fi dedusă, deoarece serviciile au fost achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, deoarece evenimentele au fost destinate familiarizării cu produse .X.-X. și modul de utilizare al acestora, ceea ce va rezulta pe termen lung în creșterea nivelului vânzărilor acestor produse.”

Cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia .X.-X. nu deține autorizația de distribuire de medicamente pe piața românească și nici de producător”, societatea menționează că „aceste documente nu au fost solicitate pe parcursul inspecției fiscale”, acest aspect fiindu-i adus la cunoștință în cadrul discuției finale avute cu organele de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea nu consideră „relevante aceste documente din punct de vedere al justificării dreptului de deducere a T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de .X.-X.”, însă, la momentul depunerii punctului de vedere, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală copii după autorizațiile solicitate, copii, pe care de asemenea, le depune și în susținerea contestației.

Prin urmare, societatea consideră ca fiind „abuzivă, nefondată și lipsită de temei legal” abordarea organelor de inspecție fiscală cu privire la respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor descrise mai sus.

8). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă serviciilor de transport, taxe de participare conferințe și servicii de cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariați .X.-X., pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost realizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, societatea a menționat că serviciile respective „au fost achiziționate în cadrul participării la conferințele organizate de .X.-X. în care au fost promovate medicamentele produse și comercializate de către societate și aducerea la cunoștință a medicilor participanți a ariei terapeutice a acestora, fapt ce ar putea să conducă la creșterea nivelului vânzărilor de medicamente.”

Societatea menționează că „aceste servicii nu au fost achiziționate de sine stătător, respectiv .X.-X. nu a suportat cheltuieli de transport și cazare pentru medici în alt context decât evenimentele organizate de către .X.-X.”

În ceea ce privește taxele de participare, societatea menționează că „*acestea au constat în participarea la diverse congrese de interes medical a personalului .X.-X.*”. Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.133, societatea consideră că .X.-X. avea drept de deducere pentru serviciile achiziționate.

Referitor la argumentele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora serviciile achiziționate nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor de promovare, societatea neavând contracte încheiate cu medicii în acest sens și nici considerate ca fiind în folosul societății, utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât serviciile respective nu au fost refacturate participanților la congrese, societatea menționează faptul că „*industria farmaceutică este puternic reglementată, companiile farmaceutice fiind obligate să respecte o serie de reglementări specifice, prevăzute de Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, Ordinul Ministrului Sănătății și Familiei nr.263/2003 pentru aprobarea Regulamentelor privind autorizarea de punere pe piață, supravegherea, publicitatea, etichetarea și prospectul medicamentelor de uz uman, Codul ARPIM de etică în promovarea medicamentelor.*”

Societatea citează prevederile art.797 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, și susține „*că aceste cheltuieli au fost suportate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, acest gen de cheltuieli este specific industriei farmaceutice, lucru ce nu a fost înțeles de către organele de inspecție fiscală pe parcursul inspecției fiscale.*”

Având în vedere cele de mai sus, pentru cheltuielile suportate de către .X.-X. în cadrul acestor conferințe, respectiv cazare și transport, societatea consideră că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

9). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei, aferentă serviciilor de închiriere de bun imobil de la societatea .X. S.R.L., servicii ce au fost utilizate de către persoana .X., reprezentantul legal al .X.-X. în .X., pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de închiriere au fost utilizate în mod gratuit de persoana menționată mai sus, societatea consideră aceste argumente ca „fiind nefondate”, „având în vedere faptul că societatea nu are o prezență juridică pe teritoriul României, în vederea încheierii contractelor cu distribuitorii de medicamente și furnizorii de bunuri și servicii din .X., are nevoie de o persoană care să reprezinte societatea în relația cu terțe persoane.”*

Prin urmare, societatea consideră că „*prin serviciile prestate de către domnul .X., acesta a contribuit la desfășurarea activității economice a societății .X.-X.*”

În ceea ce privește afirmațiile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora .X.-X. a prezentat o adeverință din care rezultă că în perioada șederii în .X., domnul .X. a locuit în clădirea administrată de societatea .X. S.R.L., aceasta neavând calitatea de document justificativ, *„întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte calitatea acestei persoane în cadrul societății”*, societatea consideră că acestea sunt *„nefonde”*, iar abordarea organelor de inspecție fiscală *„drept abuzivă”*, *„deoarece calitatea domnului .X. de reprezentant legal al societății .X.-X. reiese din majoritatea contractelor încheiate de entitate cu furnizori/prestatori români ce au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”*

Prin urmare, societatea consideră că *„serviciile de închiriere a bunului imobil sunt deductibile din punct de vedere al T.V.A. și nu se aplică prevederile art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Codul fiscal cu privire la prestările de servicii asimilate.”*

10). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru promovarea produselor .X., numită în continuare „X.”*, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că .X.-X. a efectuat o livrare de bunuri/prestării de servicii asimilată, societatea consideră *„argumentele inspectorilor fiscali ca fiind nefondate, și neîntemeiate”*, având în vedere următoarele:

- în primul rând, organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, chiar dacă urmare a revizuirii respectivelor facturi, societatea a constatat faptul *„că unele dintre ele reprezintă achiziții de bunuri (e.g. pixuri, agende, etc.) care au fost inscripționate cu numele medicamentelor produse și comercializare de către .X.-X.”*, pe care le anexează contestației, cu titlu de exemplu;

- în al doilea rând, societatea menționează că .X.-X. și .X. *„au fuzionat la nivel .X., începând cu luna martie 2009, respectiv .X. a preluat activitatea .X.-X., procesul fiind însă îndelungat și urmând a se realiza la nivelul fiecărei țări, timpul estimat pentru finalizarea acestui proces în .X. fiind anul 2012.”*

Având în vedere cele două aspecte menționate mai sus, societatea consideră că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor/bunurilor achiziționate, *„prevederile art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b), nefiindu-i aplicabile.”*

11). *În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă serviciilor achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că pot fi încadrate drept sponsorizare, societatea menționează că acestea „au constat în realizarea unui eveniment cu tema „Contraception set me free”*.

Societatea consideră că „are dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate, acestea fiind direct legate de promovarea produselor sale”, „având în vedere faptul că .X.-X. este cunoscut pe piață ca producător de contraceptive, medicamentele comercializate acoperind o vastă arie de metode contraceptive”.

12). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei, aferentă achizițiilor de autoturisme, combustibil, bunuri și servicii pentru întreținere autoturisme, societatea menționează că „a îndeplinit condițiile necesare exercitării dreptului de deducere a T.V.A., în acest sens fiind pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală situația autoturismelor deținute de către .X.-X., în care se menționau: numărul de înmatriculare a autoturismului, seria de sașiu, angajatul .X.-X. care folosește autoturismul și medicamentele promovate de respectivele persoane.”

Totodată, societatea consideră nefondate argumentele organelor de inspecție fiscală cu privire la documentele ce ar trebui prezentate în vederea justificării dreptului de deducere, respectiv procesul verbal de predare-primire a autovehiculului către salariat, foia de parcus întocmită pentru autovehiculul respectiv, fișa de activitate zilnică pentru fiecare autoturism din care să rezulte itinerarul kilometrilor parcurși, consumul de combustibil, persoana care a condus autovehiculul, ordinul de deplasare/delegație cu numele/prenumele, funcția persoanei delegate, scopul, destinația și durata deplasării, ora sosirii și plecării, ștampila unității, decont de cheltuieli, conform Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3512/2008, „având în vedere faptul că .X.-X. nu este stabilită în .X. în conformitate cu prevederile art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, ci este numai înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X.”, și prin urmare, „nu intră sub incidența ordinelor menționate de către organele de inspecție fiscală în Raport și respectiv Decizie.”

13). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei, aferentă achizițiilor de bunuri acordate gratuit altor persoane, societatea consideră „argumentele organelor de inspecție fiscală ca fiind lipsite de temei legal”, întrucât „.X.-X. a achiziționat respectivele bunuri în vederea acordării cu titlu gratuit a acestora către medici, respectiv către persoane cu putere de decizie în prescrierea medicamentelor. Bunurile respective au constat în pixuri, agende, genți, umbrele, etc. pe care au fost înscrisionate diverse denumiri de medicamente, cum ar fi .X., .X., .X., etc.”

Societatea citează prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, în vigoare pe perioada desfășurării controlului fiscal, și pct.6 și pct.14 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, în vigoare

începând cu data de 01.01.2010 și consideră că „are dreptul de deducere a T.V.A.”, având în vedere că *„natura materialelor acordate de către .X.-.X., respectiv halate, agenți, pixuri, garouri, mape, umbrele, etc. au fost acordate către medici, fie în timpul conferințelor ținute, fie în timpul vizitelor efectuate de către personalul .X.-.X. la diverși medici.”*

Societatea consideră „nefunde” argumentele organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora societatea nu a prezentat documente justificative în susținerea notei explicative, privind acordarea acestor bunuri în scopul stimulării vânzărilor (contract încheiat cu prestatorul de servicii privind promovarea produselor, decizia Consiliului de Administrație privind organizarea promovării produselor respective, proces verbal aprobat de conducerea societății, semnat și ștampilat, din care să rezulte perioada promoției, ce produse se oferă gratuit, numărul și valoarea acestora, cum se vor folosi, cine vor fi distribuitorii, cine sunt beneficiarii, bonul de consum privind ieșirea din gestiune), întrucât *„.X.-.X. nu a oferit aceste bunuri în cadrul campaniilor promoționale, ci a acordat aceste bunuri ca materiale promoționale în cadrul conferințelor organizate și a vizitelor efectuate de către personalul .X.-.X. la medici.”*

II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., au efectuat o inspecție fiscală la .X. .X. .X., care a cuprins perioada 11.07.2007 - 31.03.2011, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-B .X./28.10.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-B .X./28.10.2011, contestată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. este persoană juridică străină din Elveția ce a înființat în .X. o reprezentanță, începând cu 05.01.1995.

În baza prevederilor art.150 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 56 titlul VI din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, .X. .X. .X. a solicitat organelor fiscale teritoriale din .X. desemnarea S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., ca reprezentant fiscal pentru ansamblul operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere desfășurate în .X., cererea fiindu-i aprobată începând cu data de 11.07.2007, obiectul principal de activitate declarat fiind comerț cu ridicata al produselor farmaceutice – cod CAEN 5146.

Prin adresa nr..X./17.11.2009, .X. .X. .X. a desemnat ca reprezentant fiscal pe S.C. .X. S.R.L., cererea fiindu-i aprobată de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii prin adresa nr..X./17.03.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor pct.56 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a prevederilor art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X. S.R.L. este reprezentantul fiscal pentru ansamblul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere, desfășurate în .X. de .X. .X. .X., persoana impozabilă nestabilă în .X..

În perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X., persoană impozabilă nestabilă în .X., înregistrată în .X. pentru operațiunile prevăzute la art.153 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin înscrierea taxei deductibile în deconturile de T.V.A. depuse după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de T.V.A., aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de .X. .X. .X. – Reprezentanța .X..

1) În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. din Elveția s-a înregistrat în scopuri de T.V.A. în .X., prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L. începând cu data de 11.07.2007.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de reprezentant fiscal al societății .X. .X. .X. din Elveția, a înregistrat eronat în decontul lunii iulie 2007 ca și taxă pe valoarea adăugată deductibilă, achizițiile efectuate în perioada 01.01.2007-11.07.2007, de .X. .X. .X.–Reprezentanța .X., care funcționează în .X. din anul 1995, achiziții reprezentând combustibil, piese auto, filtre, uleiuri, anvelope, reparații auto, diverse prestări servicii de mecanică și electrică aferente autoturismelor care au fost achiziționate în perioada 2004-2006, achiziții de servicii organizare evenimente, servicii cazare, achiziții materiale promoționale, achiziții consumabile, bunuri de protocol.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru achizițiile respective aferente perioadei înainte de înregistrarea în scopuri de T.V.A. în .X., respectiv pentru perioada 01.01.2007-11.07.2007, întrucât au

considerat că pe această perioadă, aceasta nu a fost angajată din punct de vedere al dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, precum și pentru faptul că aceste achiziții nu reprezintă investiții pregătitoare desfășurării unei activități economice în sensul prevederilor art.145 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 45 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a înregistrat în jurnalele de cumpărări, achiziții pentru care nu deține facturi emise de furnizori, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a înregistrat în jurnalele de cumpărări aferente perioadei verificate, achiziții pentru care nu deține facturi în original, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4) Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de diverși furnizori, care nu conțin informațiile corecte și complete prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a procedat la corectarea informațiilor înscrise în facturi, conform prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din același act normativ și pct.81.1 alin.(3) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5) În timpul inspecției fiscale, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat societății o notă explicativă cu privire la faptul că pe baza documentelor prezentate nu a reieșit nicio achiziție de medicamente, și cu toate acestea, societatea a efectuat livrări de medicamente sub codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. în .X., dat fiind faptul că la data solicitării acestor informații, societatea nu deținea niciun fel de document.

Ca răspuns la nota explicativă menționată mai sus, societatea a menționat că a achiziționat stocul de medicamente existent la nivelul lunii iulie 2008 în depozitul .X. de la societatea .X..

Ulterior a fost prezentat organelor de inspecție fiscală invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de furnizorul .X., în copie, reprezentând „c/v transfer stoc”, fiind singurul document pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă invoice-ului nr..X./10.07.2008, mai sus menționat, și care nu este emis în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- denumire/numele adresă și codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. sau, după caz codul de înregistrare fiscală a furnizorului;
- denumire/numele beneficiarului care nu este stabilit în .X. și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153 ale reprezentantului fiscal;
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate;
- baza de impozitare a bunurilor pentru fiecare cotă, scutire sau operațiuni netaxabile, preț unitar, exclusiv taxa, rabaturi, remize.

Până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a prezentat factura în original emisă de furnizorul .X. și care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nici alte documente aferente acestei achiziții (contractul, documentul de transport, certificatul de conformitate și calitate a produselor în original, semnat și ștampilat, buletinele de analiză a produselor, declarația de origine a produselor, nota de recepție a mărfii).

6) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a înregistrat în jurnalele de cumpărări aferent perioadei verificate, facturi emise de diverși furnizori, reprezentând prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

a) în ceea ce privește serviciile facturate de către S.C. IFE .X. S.R.L., constând în monitorizare studii clinice:

- societatea nu a prezentat documente justificative, rapoarte, studii din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, care sunt produsele supuse monitorizării și dacă aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat contractul de prestări servicii nr..X./20.11.2009 încheiat între S.C. X .X. S.R.L. și .X. .X. .X. Elveția, reprezentând proiect monitorizare studiu ce se va derula începând cu data de 15.11.2009, și care nu au nicio legătură cu facturile pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

b) în ceea ce privește serviciile facturate de către S.C. .X. S.A., constând în servicii de marketing a produsului .X. în perioada 01.10.2009-30.11.2009:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, care sunt produsele supuse monitorizării și dacă aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat contractul FN/2009 constând în promovarea prin activități de marketing a produsului .X. în perioada 01.10.2009-30.11.2009 și transmiterea de rapoarte lunare având ca obiect evoluția vânzărilor medicamentului .X., însă nu a prezentat astfel de rapoarte menționate în contractul mai sus menționat, iar din evidențele societății s-a constatat că acest produs nu figurează pe lista produselor comercializate în .X. de .X. .X. .X. înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

c) în ceea ce privește serviciile facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare distrugere medicamente:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte că aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat un certificat de distrugere medicamente expirate aflate în depozitul .X. și care conține medicamente ce nu sunt comercializate de .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., sau

medicamente casate aflate în depozitul .X. și care sunt produse ce nu apar comercializate de .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., (.X. cremă, .X., .X., .X.), ci sunt produse comercializate de .X. .X. Belgia.

d) în ceea ce privește serviciile facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare servicii de training „prezentări de impact”, „cultură organizațională”, „program X”:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte care au fost persoanele ce au beneficiat de aceste cursuri;

- societatea nu a prezentat rapoarte privind evaluarea cursanților și nici alte documente din care să rezulte că aceste servicii sunt în scopul desfășurării activității societății, în vederea realizării de operațiuni taxabile.

e) referitor la serviciile facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L., societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și cum au concurat acestea la realizarea operațiunilor taxabile ale societății.

f) în ceea ce privește serviciile facturate de către S.C. .X. X S.A., reprezentând servicii expunere .X., societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, dacă acestea sunt în scopul operațiunilor sale taxabile, iar din evidențele societății s-a constatat că acest produs nu figurează pe lista produselor comercializate în .X. de .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

g) referitor la serviciile facturate de către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X..X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., reprezentând servicii training, societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și dacă sunt în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

i) cu privire la serviciile facturate de către S.C. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare avans 30% conform proformă nr..X./17.03.2009, și S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări servicii, societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și dacă sunt în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

7) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori (unități de cazare și alimentație publică din .X.) reprezentând contravaloare masă servită, servicii restaurant, servicii catering și care sunt puse în mod gratuit la dispoziția unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății (cadre medicale – terți față de societate).

Aceste mese rotunde se țin în unități de cazare hoteliere și unități de alimentație publică din toată țara, la care sunt invitate persoane care activează în domeniul medical (medici care nu sunt angajații societății).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat astfel de servicii și cu ocazia unor congrese sau conferințe naționale din domeniul medical, și care sunt oferite participanților la aceste congrese sau conferințe medicale (medici).

Având în vedere că aceste întâlniri ale salariaților .X. .X. .X. cu medicii în cadrul unor mese rotunde nu se desfășoară la sediul firmei, așa cum se precizează în cazul C-371/2007, Astra Zeneca, de la Curtea Europeană de Justiție, invocat de societate prin nota explicativă, ci în cadrul unităților de restaurant, durata acestor întâlniri variind între 1-4 ore, organele de inspecție au considerat că acestea nu sunt în scopul desfășurării în bune condiții a activității economice a societății și nici destinate utilizării în folosul propriilor sale operațiuni taxabile, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative privind scopul întâlnirilor, obiectivul economic al acestora, rezultatul acestor întâlniri.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au încadrat acordarea cu titlul gratuit a serviciilor de restaurant medicilor în vederea familiarizării acestora cu produsele comercializate de societate pe piața românească, ca fiind în scopul promovării produselor proprii, având în vedere cele prezentate mai sus, și ținând cont de faptul că societatea nu a avut la bază contracte încheiate cu persoanele respective, din care să reiasă în mod expres obligația persoanelor în cauză de a promova numele societății și produsele comercializate de acestea și nici ca fiind în scopul propriilor operațiuni taxabile întrucât aceste servicii nu au fost refacturate către aceste persoane, astfel încât ele să conducă la realizarea de operațiuni taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Referitor la motivația societății din Nota explicativă din data de 16.07.2011, respectiv că achizițiile respective de servicii au fost destinate familiarizării medicilor cu produsele .X. .X. .X. și modul de utilizare al acestora, ceea ce va rezulta pe termen lung în creșterea vânzărilor acestor produse, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a explicat cum va rezulta creșterea vânzărilor în viitor, având în vedere că .X. .X. .X. a fuzionat cu societatea .X. (.X.) încă din martie 2009, conform Notei explicative dată de reprezentanții societății în data de 18.08.2011.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., nu deține autorizație de distribuire de medicamente pe piața românească și nici de producător, întrucât la solicitările organelor de inspecție fiscală acestea nu au fost prezentate pe perioada inspecției fiscale.

8) Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare, transport, pachete turistice, taxe de participare, conferințe facturate de diverși furnizori (S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., etc.), servicii contractate de societate de la acești furnizori și puse la dispoziție în mod gratuit pentru persoane care nu au calitatea de salariați ai societății (cadre medicale-terți față de societate), acestea nefiind realizate în scopul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli privind înscrierea de cadre medicale la diverse congrese, cu achitarea taxelor de participare aferente, rezervări hoteliere și transport, nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor de promovare, societatea neavând contracte încheiate cu medicii în acest sens și nici considerate ca fiind utilizate în folosul societății, utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât serviciile respective nu au fost refacturate participanților la Congrese (cadre medicale care nu sunt salariate ale contribuabilului), cărora le-au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza participării la manifestările științifice organizate în cadrul acestor congrese (Congresul Național de .X., Congresul Național de Dermatologie, Congresul Național de Medicină Fizică și Recuperare, Congresul ORL, Congresul .X., Congresul Național Ginecologie, etc.) cadrele medicale au beneficiat de educație medicală continuă, necesară acestor persoane în vederea exercitării în mod individual a profesiei medicale. Cum participanții nu sunt angajații societății, aceste servicii nu sunt achiziționate în scopul pregătirii și formării profesionale, ci reprezintă servicii contractate de societate și puse la dispoziția altor persoane, ce nu au calitatea de salariați, nefiind în scopul realizării propriilor sale operațiuni taxabile.

Referitor la motivația societății din Nota explicativă din data de 16.07.2011, respectiv că achizițiile respective de servicii au fost destinate familiarizării medicilor cu produse .X. .X. .X. și modul de utilizare al acestora, ceea ce va rezulta pe termen lung în creșterea vânzărilor acestor produse, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a explicat cum va rezulta creșterea vânzărilor în viitor, având în vedere că .X. .X. .X. a fuzionat cu societatea .X. (.X.) încă din martie 2009, conform Notei explicative dată de reprezentanții societății în data de 18.08.2011.

9) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada februarie 2009-ianuarie 2010, .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a încheiat un contract de prestări servicii, reprezentând închiriere imobil, cu S.C. .X. S.R.L., servicii achiziționate pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de închiriere respective, au fost puse la dispoziție în mod gratuit domnului .X., și întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte calitatea acestei persoane în cadrul societății, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

10) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a achiziționat materiale promoționale (agende, calendare, umbrele, pelerine, memory stick, materiale lansare produse, etc.), personalizate .X., precum și servicii organizare evenimente (mese servite, cazări, taxe participare congrese și simpozioane în domeniul medical, închiriere standuri, etc.) care au fost puse gratuit la dispoziția societății .X. (.X.), motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

11) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a achiziționat bunuri (centrifugă laborator) și care au fost acordate gratuit altor persoane sub formă de sponsorizare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat servicii prestate de furnizori din .X. reprezentând

contravaloare cursuri și evenimente și care au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane sub formă de sponsorizare.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.6 alin.(14) Titlul VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

12) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme .X., .X. .X., .X. .X. (de la furnizorii S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L.), precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de piese auto, servicii reparații auto, combustibil.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind prezentarea documentelor justificative aferente utilizării acestor autoturisme în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea a menționat că nu a fost implementată o procedură cu privire la justificarea utilizării acestor autoturisme și a pus la dispoziție o situație cu autovehiculele deținute de societate și numele persoanei care folosește autoturismul respectiv, fără să prezinte și alte documente justificative, respectiv: procesul verbal de predare-primire a autovehiculului către salariat, foaia de parcurs întocmită pentru autovehiculul respectiv, fișa de activitate zilnică pentru fiecare autoturism din care să rezulte itinerariul kilometrilor parcurși, consumul de combustibil, persoana care a condus autovehiculul, ordinul de deplasare/delegație cu numele/prenumele, funcția persoanei delegate, scopul, destinația și durata deplasării, ora sosirii și plecării, ștampila unității, decont de cheltuieli, conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 și Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3512/2008.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă bunurilor și serviciilor pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată și care au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sau pentru uzul altor persoane.

13) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat bunuri constând în halate, seringi, genți, pixuri, rame foto, calendare, cântar electronic, foarfeci, poșete, ceasuri, mape, hărți anatomice,

portofele, pungi, căni, umbrele, lumânări, trollere, garouri, inimioare antistres, memory-stick-uri, etc, care au fost acordate gratuit în scopul promovării produselor .X. .X. .X., fără a avea documente justificative privind acordarea acestor produse.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind scopul achiziționării bunurilor menționate mai sus, societatea a menționat prin nota explicativă următoarele:

- achizițiile respective de bunuri au fost efectuate pentru a asigura familiarizarea medicilor români cu medicamentele comercializate de .X. .X. .X., precum și pentru testele clinice efectuate în .X. pentru produsele care sunt comercializate pe piața românească;

- aceste produse achiziționate, inscripționate cu diferite nume de medicamente comercializate de către societate, au fost acordate gratuit în scopul promovării produselor .X. .X. .X..

De asemenea, urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la autorizațiile de producător sau de distribuitor, societatea a prezentat o situație cu produsele promovate pe teritoriul României de .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., fără a prezenta autorizațiile respective, astfel că organele de inspecție fiscală au consultat site-ul Agenției Naționale a Medicamentelor privind produsele farmaceutice autorizate pe piața românească și au constatat faptul că produsele pentru care societatea a menționat faptul că au fost promovate în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv iulie 2007-martie 2011, erau deja pe piața românească și deținătorii autorizațiilor de punere pe piață în .X. sunt alte societăți, dintre care a exemplificat:

- „.X.”, autorizație de punere pe piață deținută de societatea .X. din anul 2008;

- „.X.”, autorizație de punere pe piață deținută de societatea .X. .X. – Belgia .X./2004/04;

- „.X.”, autorizație de punere pe piață deținută de societatea NV .X. .X./2006/03/02/01;

- „.X.”, autorizație de punere pe piață deținută de societatea .X. .X. .X.–.X./2006/01– producător .X. .X. Belgia;

- „.X.”, autorizație deținută de societatea .X. NV Olanda 609/2010;

- „.X.”, autorizație deținută de societatea .X. .X. .X. – .X./2005/01 – producător .X. .X. Belgia;

- „.X.”, autorizație deținută de societatea .X. Olanda 116/1999/01;

- „.X.”, autorizație deținută de societatea .X. .X. Belgia;

- „.X.”, autorizație deținută de societatea .X. .X./producător .X. .X. Portugalia;

- „.X.”, autorizație de punere pe piață deținută de societatea .X. .X. Europe – Belgia – producător X-Belgia – X/2006/01.

Până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat documentele justificative în susținerea Notei explicative, privind acordarea acestor bunuri în scopul stimulării vânzărilor (contract încheiat cu prestatorul de servicii privind promovării produselor, decizia Consiliului de Administrație privind organizarea promovării produselor respective, proces verbal aprobat de conducerea societății, semnat și ștampilat din care să rezulte perioada promoției, ce produse se oferă gratuit, numărul și valoarea acestora, cum se vor folosi, cine vor fi distribuitorii, cine sunt beneficiarii, bonul de consum privind ieșirea din gestiune).

Urmare situațiilor analizate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția AG nu are calitatea nici de producător, nici de distribuitor al acestor medicamente promovate, și de asemenea, societatea nu are contracte încheiate cu medicii privind reprezentarea, promovarea produselor respective și nici nu a prezentat contracte privind comercializarea produselor respective, ca rezultat al acordării gratuite de astfel de bunuri în scopul stimulării vânzărilor.

Referitor la motivația societății din Nota explicativă din data de 16.07.2011, respectiv că achizițiile de servicii au fost destinate familiarizării medicilor cu produsele .X. .X. .X. și modul de utilizare al acestora, ceea ce va rezulta pe termen lung în creșterea vânzărilor acestor produse, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a explicat cum va rezulta creșterea vânzărilor în viitor, având în vedere că .X. .X. .X. a fuzionat cu societatea .X. (.X.) încă din martie 2009, conform Notei explicative dată de reprezentanții societății în data de 18.08.2011.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.6 alin.(13) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1). Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății .X. .X. dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. din Elveția a înființat în .X. o reprezentanță începând cu data de 05.01.1995 și s-a înregistrat în scopuri de T.V.A. în .X., prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L. începând cu data de 11.07.2007.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de reprezentant fiscal al societății .X. .X. .X. din Elveția, a înregistrat eronat în decontul lunii iulie 2007 ca și taxă pe valoarea adăugată deductibilă, achizițiile efectuate în perioada 01.01.2007-11.07.2007, de .X. .X. .X. – Reprezentanța .X., care funcționează în .X. din anul 1995, achiziții reprezentând combustibil, piese auto, filtre, uleiuri, anvelope, reparații auto, diverse prestări servicii de mecanică și electrică aferente autoturismelor care au fost achiziționate de reprezentanță în perioada 2004-2006, achiziții de servicii organizare evenimente, servicii cazare, achiziții materiale promoționale, achiziții consumabile, bunuri de protocol.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru achizițiile respective aferente perioadei înainte de înregistrarea în scopuri de T.V.A. în .X., respectiv pentru perioada 01.01.2007-11.07.2007, întrucât au considerat că în această perioadă, aceasta nu a fost angajată din punct de vedere al dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar aceste achiziții nu reprezintă investiții pregătitoare desfășurării unei activități economice în sensul prevederilor art.145 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 45 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, precum și pentru faptul că achizițiile au fost efectuate de reprezentanța care funcționează în .X. din anul 1995.

Prin contestația formulată, societatea consideră că argumentele invocate de către organele de inspecție fiscală sunt nefondate, *„având în vedere faptul că .X.-X. nu a solicitat rambursarea T.V.A. aferentă achizițiilor*

de bunuri și servicii efectuate înainte de a fi înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X., în conformitate cu prevederile art.147² din Codul fiscal”, și consideră că „avea dreptul de deducere a T.V.A. aferente prin includerea acestor achiziții în decontul de T.V.A. depus după înregistrarea în scopuri de T.V.A. conform articolului 153 din Codul fiscal, atât timp cât deducerea de T.V.A. era solicitată în cadrul perioadei de 5 ani menționată de prevederile art.147¹, alineatul (2) din Codul fiscal.”

Mai mult, în sprijinul argumentelor menționate mai sus, societatea invocă *„decizia emisă de Curtea Europeană de Justiție în cazul C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV v. Direcția națională a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania, ce descrie o situație similară celei întâlnite de către societatea .X.-.X.”.*

În drept, potrivit art.1 din Decretul–Lege nr.122/1990 privind autorizarea și funcționarea în .X. a reprezentanțelor societăților comerciale și organizațiilor economice străine, cu modificările și completările ulterioare:

“Societățile comerciale și organizațiile economice străine pot avea reprezentanțe în .X. pe bază de autorizație eliberată, în acest scop, în condițiile prezentului decret-lege. [...]”

iar potrivit art.8 din același act normativ:

“Reprezentanța efectuează în numele societății comerciale sau al organizației economice străine numai acte juridice și activități conforme cu obiectul de activitate stabilit prin autorizația de funcționare. Reprezentanțele și personalul acestora își desfășoară activitatea cu respectarea dispozițiilor legale din .X..”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că reprezentanțele efectuează în numele societății comerciale străine numai activități conforme cu obiectul de activitate stabilit prin autorizația de funcționare, fără a fi abilitate de a efectua în nume propriu operațiuni de comerț.

De asemenea, art.2 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1230/2006 privind organizarea și conducerea contabilității de către reprezentanțe, precizează:

“ART. 2

(1) Reprezentanțele vor ține contabilitatea în partidă simplă sau în partidă dublă, potrivit necesităților proprii.

(2) În funcție de specificul și complexitatea activității pe care o desfășoară, reprezentanțele vor întocmi documentele pe care le consideră necesare din cele financiar-contabile, prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.850/2004.”

Având în vedere prevederile legale, se reține că reprezentanțele sunt obligate să țină evidența contabilă prevăzută de legislația în vigoare în România, respectiv contabilitatea în partidă simplă sau în partidă dublă, potrivit necesităților proprii, prin care să reflecte veniturile și cheltuielile efectuate în cursul anului fiscal. Cheltuielile efectuate de reprezentanță vor fi dovedite cu documente financiar-contabile întocmite în condițiile legii.

Totodată, speței îi sunt aplicabile și prevederile art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, sunt stipulate prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin decontul de taxă. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să-și exercite prin decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent unei perioade fiscale, valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, în conformitate cu prevederile stipulate la art.145 – art.147.

Art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din același act normativ, precizează:

“(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 ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007. Potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol :

“(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează

să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”,

iar în conformitate cu prevederile stipulate la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007,

”(5). Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

[...]

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

[...]

k) 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;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, [...]

[...]

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții, respectiv pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost

ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Având în vedere motivația organelor de inspecție fiscală, care a stat la baza constatărilor, precum și susținerile contestatarei, învederăm prevederile stipulate la art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, potrivit căroră:

“(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

În aplicarea art.145 alin.(4) din Codul fiscal, legiuitorul a stipulat la pct.45 alin.(1) și alin.(4) lit.a)-lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma vigoare începând cu data de 01.01.2007, perioadă incidentă operațiunilor, următoarele prevederi:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin.(2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.”

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că orice persoană impozabilă care intenționează să desfășoare o activitate economică are

dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate înainte de a se înregistra în scopuri de T.V.A. conform art.153 din Codul fiscal, însă, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă are obligația să îndeplinească cerințele expres stipulate mai sus citate, deducerea exercitându-se prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea în scopuri de T.V.A. conform art.153 din Codul fiscal. Totodată, se reține că intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

Astfel, din interpretarea *per a contrario* a prevederilor citate, rezultă că în cazul persoanelor impozabile nestabilite în .X., dar înregistrate în scopuri de T.V.A. conform art.153 din Codul fiscal, se aplică prevederile art.147¹ din Codul fiscal, inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea acestora în scopuri de TVA, bineînțeles în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată conform art.147² din Codul fiscal, așa cum, de altfel, începând cu data de 01.03.2011 se explicitează la pct.45 alin.(1) din norme, respectiv:

*“[...] În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art.147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art.147² din Codul fiscal. **Persoanele impozabile nestabilite în .X., dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.**”*

Având în vedere prevederile stipulate la pct.45 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, citate mai sus, așa cum au fost completate de la data intrării în vigoare și până în prezent, precum și prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere prin decontul de taxă, respectiv rambursarea taxei pe valoarea adăugată către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de T.V.A. în .X., rezultă că în cazul unei persoane impozabile nestabilă în .X. dar înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. ce își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin decontul de taxă pe valoarea adăugată s-a avut în vedere în fapt respectarea principiului neutralității T.V.A., a principiilor ce derivă din Directiva a 8-a a CE (în prezent Directiva a 9-a a CE), potrivit căroră taxa pe

valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în .X. se restituie persoanei impozabile nestabilite în .X. dar stabilite în alte state membre, constituind totodată o măsură de simplificare pentru solicitarea restituirii taxei pe valoarea adăugată, astfel încât persoana impozabilă nestabilă în .X. să nu solicite și prin intermediul Directivei a 8-a a CE și prin decontul de T.V.A.

Totodată, menționăm în acest sens că în cele mai multe din situații organele fiscale ar trebui să efectueze rambursarea T.V.A. în mod diferit, ceea ce ar putea conduce la probleme deosebite, motiv pentru care s-a reglementat ca rambursarea taxei pe valoarea adăugată să se realizeze printr-o singură procedură în cazul persoanelor nestabilite dar înregistrate în scopuri de T.V.A. în .X., respectiv a avut drept scop preîntâmpinarea situațiilor în care aceste persoane nu-și pot exercita dreptul de deducere a ataxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor realizate în .X. nici în conformitate cu prevederile Directivei a 8-a (în prezent Directiva a 9-a a CE) și nici prin decontul de T.V.A. în situația în care s-au înregistrat în .X. ulterior expirării termenului de solicitare a rambursării instituit de această Directivă.

În același sens este și punctul de vedere exprimat prin adresa nr..X./14.04.2012 de Direcția generală legislație Cod fiscal - Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, într-o speță similară.

De asemenea, în ceea ce privește reprezentanțele, se reține că acestea aparțin persoanelor juridice străine. Persoanele juridice străine care pot deschide reprezentanțe în .X. sunt societăți comerciale și organizațiile economice străine. Conform pct.17 și pct.25 de la art.7, capitolul III „Definiții” din Titlul I „Definiții generale” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele juridice sunt nerezidenți care nu sunt înființați în conformitate cu legislația României și care nu au locul de exercitare a conducerii efective în .X.. Prin urmare, reprezentanțele sunt lipsite de personalitate juridică, nefiind înregistrate la Oficiul Comerțului. Reprezentanțele persoanelor juridice străine sunt constituite cu scopul de a face reclamă în .X. firmei străine care a înființat-o, de a furniza informații pentru cercetări științifice sau activități analoage care au un caracter preparator sau auxiliar pentru persoana juridică străină care a înființat reprezentanța respectivă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. din Elveția a înființat în .X. o reprezentanță începând cu data de 05.01.1995 și s-a înregistrat în scopuri de T.V.A. în .X., prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L. începând cu data de 11.07.2007.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de reprezentant fiscal al societății .X. .X. .X. din Elveția, a înregistrat eronat în decontul lunii iulie 2007 ca și taxă pe valoarea adăugată deductibilă, achizițiile efectuate în perioada 01.01.2007-11.07.2007, de .X. .X. .X. – Reprezentanța .X., care funcționează în .X. din anul 1995, achiziții reprezentând combustibil, piese auto, filtre, uleiuri, anvelope, reparații auto, diverse prestări servicii de mecanică și electrică aferente autoturismelor care au fost achiziționate de reprezentanță în perioada 2004-2006, achiziții de servicii organizare evenimente, servicii cazare, achiziții materiale promoționale, achiziții consumabile, bunuri de protocol.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru achizițiile respective aferente perioadei înainte de înregistrarea în scopuri de T.V.A. în .X., respectiv pentru perioada 01.01.2007-11.07.2007, întrucât au considerat că în această perioadă, aceasta nu a fost angajată din punct de vedere al dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar aceste achiziții nu reprezintă investiții pregătitoare desfășurării unei activități economice în sensul prevederilor art.145 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a punctului 45 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, precum și pentru faptul că achizițiile au fost efectuate de reprezentanța care funcționează în .X. din anul 1995.

Prin contestația formulată, societatea consideră că argumentele invocate de către organele de inspecție fiscală sunt nefondate, *„având în vedere faptul că .X.-X. nu a solicitat rambursarea T.V.A. aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate înainte de a fi înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X., în conformitate cu prevederile art.147² din Codul fiscal”, și consideră că „avea dreptul de deducere a T.V.A. aferente prin includerea acestor achiziții în decontul de T.V.A. după înregistrarea în scopuri de T.V.A. conform articolului 153 din Codul fiscal, atât timp cât deducerea de T.V.A. era solicitată în cadrul perioadei de 5 ani menționată de prevederile art.147¹, alineatul (2) din Codul fiscal.”*

Mai mult, în sprijinul argumentelor menționate mai sus, societatea invocă *„decizia emisă de Curtea Europeană de Justiție în cazul C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV v. Direcția națională a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania, ce descrie o situație similară celei întâlnite de către societatea .X.-X.”*

Față de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, în considerarea prevederilor referitoare la evaluarea intenției persoanei impozabile neînregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal de a desfășura o activitate economică în raport de dreptul acesteia de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrare, și-au motivat neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada 01.01.2007-11.07.2007, reprezentând combustibil, piese auto, filtre, uleiuri, anvelope, reparații auto, diverse prestări servicii de mecanică și electrică aferente autoturismelor care au fost achiziționate de reprezentanță în perioada 2004-2006, achiziții de servicii organizare evenimente, servicii cazare, achiziții materiale promoționale, achiziții consumabile, bunuri de protocol, pe faptul că achizițiile respective au fost efectuate de .X. .X. .X.–Reprezentanța .X., care funcționează în .X. din anul 1995, însă acest aspect este lipsit de relevanță în condițiile în care legea fiscală reglementează posibilitatea persoanelor impozabile nestabilite în .X., dar înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, se aplice prevederile art.147¹ din Codul fiscal, inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea acestora în scopuri de TVA, bineînțeles în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată conform art. 147² din Codul fiscal.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, se reține că nu rezultă situația de fapt, respectiv cine a efectuat achizițiile menționate mai sus, în perioada 01.01.2007-11.07.2007, în condițiile în care pe de o parte organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 că acestea au fost efectuate de reprezentanța care funcționează în .X. din anul 1995, iar pe de altă parte, prin contestația formulată, societatea susține că achizițiile respective au fost efectuate de S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de reprezentant fiscal al societății .X. .X. .X. din Elveția.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, în speță devin incidente prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, respectiv prevederile stipulate la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

De asemenea, la art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspekția 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.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, iar inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“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.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, respectiv să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada 01.01.2007-11.07.2007, reprezentând combustibili, piese auto, filtre, uleiuri, anvelope, reparații auto, diverse prestări servicii de mecanică și electrică aferente autoturismelor care au fost achiziționate în perioada 2004-2006, achiziții de servicii organizare evenimente, servicii cazare, achiziții materiale promoționale, achiziții consumabile, bunuri de protocol, perioadă în care .X. .X. din Elveția nu era înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X., în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere achiziționate și puse la dispoziție în mod gratuit domnului .X., în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat calitatea acestei persoane în cadrul societății.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada februarie 2009-ianuarie 2010, societatea a încheiat un contract de prestări servicii, reprezentând închiriere imobil, cu S.C. .X.

S.R.L., pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată, imobil ce a fost pus la dispoziție în mod gratuit domnului .X..

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte calitatea acestei persoane în cadrul societății, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea precizează că domnul .X. e Director general, calitatea acestuia reieșind *„din majoritatea contractelor încheiate de entitate cu furnizori/prestatori români ce au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală”*.

În drept, art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2009, perioadă incidentă operațiunilor prevede:

„(4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:

- utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

- serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada februarie 2009-ianuarie 2010, societatea a încheiat un contract de prestări servicii,

reprezentând închiriere imobil, cu S.C. .X. S.R.L., pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, imobil ce a fost pus la dispoziție în mod gratuit domnului .X..

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte calitatea acestei persoane în cadrul societății, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea precizează că, *„calitatea domnului .X. de reprezentant legal al societății .X.-X. reiese din majoritatea contractelor încheiate de entitate cu furnizori/prestatori români ce au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală”*.

Societatea a prezentat în susținerea contestației, contracte încheiate de .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., cu furnizori/prestatori români, din care spre exemplificare, contractul nr.X/20.05.2009 încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator și .X. .X. .X. Elveția reprezentată fiscal de S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., *„legal reprezentată de .X., în calitate de General Manager, denumită în continuare „beneficiarul”*.

Astfel, se reține că pentru semnarea contractelor cu prestatorii români, .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L., a fost reprezentată legal de domnul .X., în calitate de Director general.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, nu rezultă dacă la stabilirea în sarcina societății a taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste contracte încheiate de .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X. .X.&.X. S.R.L. cu furnizori/prestatori români.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.[...]

(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; [...] ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(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.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a

finanțelor publice a Municipiului .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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.”

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

3). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și

pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și a înregistrat în jurnalele de cumpărări, achiziții pentru care nu deține facturi sau duplicate ale acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, perioadă incidentă operațiunilor, care precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

În forma aplicabilă în perioada 22.12.2008-31.12.2009, prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii

sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”,

Iar începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. [...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină în original, o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), sau în baza duplicatului facturii în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.151² alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, perioadă incidentă operațiunilor, precizează că:

“(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata

taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):
a) nu este emisă;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art.155 alin. (5) nu este emisă.

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea a înregistrat în jurnalele de cumpărări achiziții pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care nu deține facturi emise de furnizori.

De asemenea, se reține că însăși societatea recunoaște prin contestația formulată, faptul că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri efectuate de la:

- societatea .X. S.R.L., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Italia,
- societatea .X., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Marea Britanie,
- societatea .X.& .X., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Polonia, și,
- societatea .X., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Bulgaria, nu deține facturile aferente.

Totodată, se reține că în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, dacă furnizorul/prestatorul nu a emis factura, pentru a înregistra și a declara operațiunile economice efectuate, cumpărătorul are obligația de a emite autofactura potrivit art.155¹ alin.(1)-(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care prevede:

“(1) Persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - e) și g) și ale art. 151, trebuie să autofactureze, până cel mai târziu în a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, în cazul în care persoana respectivă nu se află în posesia facturii emise de furnizor/prestator.

(2) Autofactura prevăzută la alin.(1) trebuie să cuprindă următoarele informații:

a) un număr de ordine secvențial și data emiterii autofacturii;
b) denumirea/numele și adresa părților implicate în operațiune;

c) codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art.153 sau, după caz, la art. 153¹, al persoanei care emite autofactura;

d) data faptului generator, în cazul unei achiziții intracomunitare;

e) elementele prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. j);

f) indicarea, pe cote, a bazei de impozitare și suma taxei datorate;

g) numărul sub care este înscrisă autofactura în jurnalul de cumpărări, în registrul pentru nontransferuri sau în registrul bunurilor primite, pentru bunurile mobile corporale, transportate dintr-un alt stat membru în .X., pe care persoana impozabilă trebuie să le completeze, conform art. 156 alin. (4).

(3) La primirea facturii privind operațiunile prevăzute la alin.(1), persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă va înscrie pe factură o referire la autofacturare, iar pe autofactură, o referire la factură.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei, trebuie să autofactureze, până cel mai târziu în a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, în cazul în care persoana respectivă nu se află în posesia facturii emise de furnizor/prestator.

Autofactura trebuie să cuprindă următoarele informații:

- un număr de ordine secvențial și data emiterii autofacturii;
- denumirea/numele și adresa părților implicate în operațiune;
- codul de înregistrare în scopuri de TVA, al persoanei care emite autofactura;

- data faptului generator, în cazul unei achiziții intracomunitare;
- elementele prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. j);
- indicarea, pe cote, a bazei de impozitare și suma taxei datorate;
- numărul sub care este înscrisă autofactura în jurnalul de cumpărări, în registrul pentru nontransferuri sau în registrul bunurilor primite, pentru bunurile mobile corporale, transportate dintr-un alt stat membru în .X., pe care persoana impozabilă trebuie să le completeze.

La primirea facturii emise de furnizor/prestator persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă va înscrie pe factură o referire la autofacturare, iar pe autofactură, o referire la factură.

Prin urmare, se reține că emiterea autofacturii de către persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei, **nu exclude emiterea facturii de către furnizor/prestator.**

Se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, *„autofacturile emise pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de către .X.-.X.”*, însă acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât au fost emise în data de 11.11.2011, în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală a fost încheiat la data de 28.10.2011, fiind înregistrat sub nr.F-B .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-B .X./28.10.2011, deci ulterior încheierii inspecției fiscale.

Prin urmare, având în vedere că aceste autofacturi au fost emise ulterior încheierii inspecției fiscale, se reține că emiterea acestora în afara perioadei de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv după încheierea inspecției fiscale reprezintă o modificare ulterioară a unei situații de fapt deja stabilite, ca efect al unei inspecții fiscale, ceea ce încalcă regulile de procedură fiscală.

În subsidiar, se reține că, prin nedeținerea facturilor emise de furnizor/prestator, societatea nu a putut face aplicațiunea alin.(3) a art.155¹ din Codul fiscal, mai sus menționat, în sensul că pe autofactură, nu a înscris o referire la factura emisă de furnizor/prestator.

Astfel, având în vedere că societatea contestatară a înregistrat în jurnalele de cumpărări, achiziții pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care nu deține facturi emise de furnizori, fapt recunoscut de societate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu prevederile art.146 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1), Titlul VI, din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *„pentru aceste achiziții, taxa pe valoarea adăugată nu se plătește efectiv la Bugetul Statului, ci se declară prin înregistrarea în decontul de T.V.A., atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, prin așa numitul mecanism de taxare inversă,*

impactul la nivelul societății fiind unul neutru”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit legislației în domeniul T.V.A., chiar dacă aplicarea taxării inverse la achiziții reprezintă numai o măsură de simplificare a plății taxei pe valoarea adăugată, prin evidențierea de către beneficiar a taxei pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de T.V.A., se consideră că acesta și-a exercitat atât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cât și obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, se rețin prevederile art.147¹ alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, în vigoare începând cu 03.04.2007, care stipulează:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art.145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

Prin urmare, se reține că deducerea taxei pe valoarea adăugată se efectuează sub rezerva respectării condițiilor impuse prin art.145-147¹ din Codul fiscal, respectiv persoana impozabilă cumpărătoare trebuie să dețină o factură care să cuprindă toate informațiile obligatorii reglementate prin art.155 alin. (5) din Codul fiscal și să justifice că bunurile/serviciile achiziționate în bază acelei facturi sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Simpla raportare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute în Codul fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este un drept fundamental care stă la baza sistemului comun de T.V.A. existent la nivelul Uniunii Europene. Astfel, în conformitate cu prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din data de 28 noiembrie 2006 privind sistemul

comun al taxei pe valoarea adăugată, statele membre pot să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse. Cu toate acestea, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu ar putea să o priveze de dreptul său de deducere”, susținând că în sensul celor de mai sus, a fost și decizia emisă de Curtea Europeană de Justiție, cazul Ecotrade Spa, C-95/07, „a căror principii enunțate au fost preluate și de autoritățile fiscale române (Ministerul Finanțelor Publice–Direcția de Legislație în domeniul T.V.A.), care au emis o referință în acest sens, potrivit căreia dreptul de deducere nu poate fi refuzat ca urmare a nerespectării unor condiții pur formale sau contabile”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât cazul invocat mai sus nu este similar societății .X.-X., organele de inspecție fiscală neimpunând condiții suplimentare, ci au solicitat justificarea cu documente a taxei deductibile aferentă acestor înregistrări, respectiv prezentarea facturilor.

Mai mult, se reține că prin „referința” mai sus menționată, Direcția de Legislație în domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a conchis că dacă o persoană impozabilă și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile intracomunitare efectuate în conformitate cu prevederile legale, acesteia nu i se poate anula acest drept „ca urmare a nerespectării unor condiții pur formale sau contabile”, respectiv în situația în care nu a efectuat articolul contabil 4426 „T.V.A. deductibilă” = 4427 „T.V.A. colectată” și nu a raportat în termen achizițiile intracomunitare de bunuri în deconturile de T.V.A. și în declarația recapitulativă.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare efectuate, ca urmare a faptului că aceasta nu a respectat prevederile legale invocate mai sus, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv nu a respectat cerințele de fond, în sensul că nu a prezentat documente justificative, respectiv facturile emise de furnizori, în baza cărora aceasta își putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, și nu ca urmare a nerespectării condițiilor „pur formale sau contabile”, menționate mai sus.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „nu se poate face o ajustare a taxării inverse doar în ceea ce privește T.V.A. deductibilă, deoarece acest lucru ar pune în discuție principiul neutralității taxei”, și că „ar trebui anulată și T.V.A. colectată”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționată doar de colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, decizia emisă de Curtea Europeană de Justiție în cazul Collée, C-146/05).

Or, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a respectat cerințele de fond, în sensul că nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, documentele justificative în baza cărora să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv facturile aferente achizițiilor intracomunitare emise de furnizori.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări achiziții pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./30.03.2009 emisă de .X. .X., în condițiile în care nu deține factura respectivă.

Societatea a prezentat în susținerea contestației în copie, factura nr..X./30.03.2009, <<duplicat>>, ce poartă semnătura și ștampila furnizorului emitent pentru confirmare, și nu duplicat după factura nr..X./30.03.2009 emisă de .X. .X., constatată ca fiind lipsă de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, având în vedere că societatea contestatară și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./30.03.2009, în condițiile în care nu a prezentat factura respectivă, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu prevederile art.146 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1), Titlul VI, din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată din factura menționată mai sus, în sumă totală de .X. lei.

c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma

verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

- a înregistrat în jurnalele de cumpărări aferente perioadei verificate, achiziții pentru care nu deține facturi în original, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

- a înregistrat în jurnalele de cumpărări, achiziții pentru care nu deține facturi emise de furnizori, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat nici în susținerea contestației documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

*
* *

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. F-B .X./28.10.2011 în sumă totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./28.10.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției

generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

4) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pe considerentul că .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. nu deține facturi sau duplicate ale acestora, în condițiile în care în susținerea contestației, societatea prezintă documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă achizițiilor de la diverși furnizori, în condițiile în care aceasta nu deține facturi sau duplicate ale acestora.

Prin contestația formulată, societatea precizează că deține facturi în original, precum și duplicate ale acestora, pe care le anexează în susținerea contestației.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, perioadă incidentă operațiunilor, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 22.12.2008, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Începând cu data de 01.01.2010, prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. [...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), sau în baza duplicatului facturii în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

În Anexa nr.1 a Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se precizează:

“E. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse

41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.[...]”

“45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. [...]"

“47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau

- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și **pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială;** sau

- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă achizițiilor de la diverși furnizori, în condițiile în care aceasta nu deține facturi sau duplicate ale acestora.

Prin contestația formulată, societatea precizează că deține facturi în original, precum și duplicate ale acestora, pe care le anexează în susținerea contestației.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, facturi purtând mențiunea <<duplicat>>, <<înlocuiește factura inițială>> ce poartă semnătura și ștampila fiecărui furnizor emitent pentru confirmare.

Astfel, spre exemplificare:

- factura seria ADC nr..X./18.12.2009, emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. în valoare totală de X lei, din care T.V.A. în sumă de X lei, reprezentând „prestări servicii conform contractului nr.X/2002 aferente lunii decembrie 2009”, pe care este aplicată ștampila furnizorului în original;

- factura seria .X. S.R.L. nr.XF/30.06.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de X lei, reprezentând „servicii conform contract nr.X din data 02.12.2004, factura anexă nr.X”, în copie, pe care este aplicată ștampila furnizorului în original;

- factura seria HUB nr.X/26.02.2009 emisă de S.C. X S.R.L. către .X. .X. .X. reprezentată fiscal de S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., reprezentând „masă servită conform comandă” în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- factura seria HUB nr.X/03.03.2009 emisă de S.C. X S.R.L. către .X. .X. .X. reprezentată fiscal de S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., reprezentând „masă servită conform comandă” în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- factura seria CRO nr.X/09.06.2010 emisă de S.C. X S.R.L. către .X. .X. .X. reprezentată fiscal de .X. S.R.L., reprezentând X bucăți umbrele, în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- factura ROJX/11.08.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. către .X. .X. .X. reprezentată fiscal de .X. S.R.L., reprezentând avans servicii cazare, în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- factura nr.X/03.03.2009 emisă de S.C. X S.R.L. către .X. .X. .X. reprezentată fiscal de S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., reprezentând contravaloare imprimate - tichete de masă în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei; etc.

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată, facturile menționate mai sus.

Astfel, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra deductibilității sau nedeductibilității taxei pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține facturi sau duplicate ale acestora, iar societatea prezintă în susținerea contestației facturile constatate de către organele de inspecție fiscală ca fiind lipsă, atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra acestora.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.[...]

(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; [...] ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(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.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor facturate de furnizori, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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.”

Totodată, la reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentul societății potrivit căruia factura nr..X. din data de 03.09.2008 emisă de .X. .X. în valoare totală de .X. lei, „*reprezintă o factură de storno și trebuia menționată cu semnul minus (organele de inspecție fiscală au inclus această factură cu semnul plus în Anexa nr.8 la Raport), așa cum a fost inclusă și în jurnalul de cumpărări aferent lunii septembrie 2008.*”

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care

au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

5). Referitor la suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori, pe considerentul că acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât nu sunt completate în mod corect cu elementele obligatorii prevăzute de lege, în condițiile în care .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. a prezentat în susținerea contestației facturi corectate, care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de furnizorii S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. .X. S.A., S.C. X S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., care nu conțin informațiile corecte și complete prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală ale cumpărătorului de bunuri sau servicii.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a procedat la corectarea informațiilor înscrise în facturi, conform prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Prin contestația formulată, societatea precizează că a corectat facturile respective pe parcursul inspecției fiscale și le anexează în susținerea contestației.

În drept, la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la

momentul efectuării operațiunilor, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, perioadă incidentă operațiunilor, este stipulat:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

În forma aplicabilă în perioada 22.12.2008-31.12.2009, prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Iar începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.

155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.[...]”

Prin urmare, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal în .X., în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în .X., precum și codul de înregistrare în scopuri de

TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b); [...]

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină în original, o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), sau în baza duplicatului facturii în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

De asemenea, referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.151² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, precizează că:

“(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5): [...]

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art.155 alin.(5), cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.A., S.C. X S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., care nu conțin informațiile corecte și complete prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv denumire/ adresă/cod de înregistrare fiscală ale cumpărătorului.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a procedat la corectarea informațiilor înscrise în facturi, conform prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Prin contestația formulată, societatea precizează că a corectat facturile respective pe parcursul inspecției fiscale, însă facturile corectate nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, în speță se rețin și prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în data efectuării operațiunii, care prevăd:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, se efectuează astfel:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte,

- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

În aplicarea art.159 din Codul fiscal precizat mai sus, pct. 81¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009, precizează:

“(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente

achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.”

Iar începând cu data de 01.01.2010, prevederile pct.81¹ alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art.159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

Se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, facturi în original, ce poartă semnătura și ștampila fiecărui furnizor emitent

pentru confirmare, emise de S.C. .X. .X. S.A., S.C. X S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., cu titlu de exemplificare, astfel:

- factura seria BYCT nr.X/01.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de -X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de -X lei, reprezentând stornarea contravalorii unui telefon .X. purtând mențiunea "X";

- factura seria BYCT nr.X/01.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea unui telefon .X. purtând mențiunea " X";

- factura seria BYCT nr.X/01.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de -X lei, reprezentând stornarea contravalorii unui telefon .X. purtând mențiunea "X";

- factura seria BYCT nr.X/01.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea unui telefon .X. purtând mențiunea "X";

- factura seria BYCT nr.1X/07.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea unui telefon .X. purtând mențiunea "X";

- factura seria BYCT nr.X/07.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de -X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de -X lei, reprezentând stornarea contravalorii unui telefon .X. purtând mențiunea "X";

- factura seria BYCT nr.X/08.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea unui telefon .X. purtând mențiunea "X";

- factura seria BYCT nr.X/08.08.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare totală de -X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de -X lei, reprezentând stornarea contravalorii unui telefon .X. purtând mențiunea "X";

- factura seria BGRIF nr.0X/08.08.2007 emisă de S.C. X S.R.L. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând achiziții markere, bibliorafturi, plicuri, creioane, etc., purtând mențiunea "acest document este un duplicat și înlocuiește factura inițială X";

- factura seria CONTMGM nr.X/22.08.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând „c/v servicii cazare X” și „c/v servicii conference X”.

Astfel, analizând facturile menționate mai sus, se reține că acestea conțin informațiile constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind lipsă, respectiv denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală ale cumpărătorului de bunuri sau servicii.

Prin urmare, se reține că, în susținerea contestației, societatea a prezentat facturi ce conțin informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală, însă din analiza acestora, nu rezultă:

- dacă corectarea facturilor în cauză s-a efectuat în conformitate cu prevederile pct.81¹ din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare la data efectuării operațiunilor, având în vedere că societatea nu a prezentat documente noi care să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentele inițiale, numărul și data documentelor corectate, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte;

- data la care furnizorii au corectat facturile, respectiv dacă le-au corectat în timpul inspecției fiscale sau nu, caz în care .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .R.L. nu ar mai putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, spre exemplificare, facturi în original, ce poartă semnătura și ștampila fiecărui furnizor emitent pentru confirmare, emise de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., astfel:

- factura seria A2011 nr.X/26.07.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de -X lei, reprezentând „stornare factura nr.X/11.01.2010– refacturare energie electrică aferentă lunii decembrie 2009 conform anexă”;

- factura seria A2011 nr.X/26.07.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând „refacturare energie electrică aferentă lunii decembrie 2009”;

- factura seria BABEL nr.X/13.07.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de -X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de -X lei, reprezentând „stornare factura nr.X/19.11.2010”;

- factura seria BABEL nr.X/13.07.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând „producție pliant cerazette” și „producție rețetar .X.”.

Prin urmare, se reține că societatea a procedat la corectarea facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în data de 13 iulie 2011 și în data de 26 iulie 2011, respectiv în timpul inspecției fiscale, ținând cont de faptul că Decizia de impunere nr.F-B .X. a fost încheiată la data de 28.10.2011.

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea

caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată, facturile menționate mai sus.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă societatea a procedat la corectarea facturilor conform prevederilor legale și în caz afirmativ să efectueze o analiză pe fiecare factură în parte, astfel încât să se poată stabili dacă societatea beneficiază sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.[...]

(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; [...] ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(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.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. a anexat la dosarul cauzei facturi corectate de furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., S.C. X S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au analizat:

- fiecare factură în parte, corectată de furnizorii mai sus menționați mai sus, pentru a se stabili cu exactitate care sunt datele și elementele necompletate pe facturile respective, și care conduc la concluzia că facturile în cauză nu pot îndeplini calitatea de document justificativ.

- dacă au fost corectate toate facturile primite de la furnizorii respectivi, pentru care .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea și pentru care organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în întocmirea lor;

- dacă corectarea facturilor menționate mai sus s-a efectuat în conformitate cu prevederile legale.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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.”

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

6). Referitor la suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori, în condițiile în care acestea nu conțin informațiile prevăzute de lege.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. .X. .X. Elveția înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei din facturi emise de diverși furnizori, care nu conțin informațiile corecte și complete prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, perioadă incidentă operațiunilor, care precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

În forma aplicabilă în perioada 22.12.2008-31.12.2009, prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Iar începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va

solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.[...]”

Prin urmare, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal în .X., în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în .X., precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b); [...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată,

persoana impozabilă trebuie să dețină în original, o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), sau în baza duplicatului facturii în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție, în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că **“taxa pe valoarea adăugată 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 solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”**

De asemenea, referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.151² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, precizează că:

“(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5): [...]

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art.155 alin.(5), cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția

înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei din facturi emise de diverși furnizori, care nu conțin informațiile corecte și complete prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală.

Întrucât nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a procedat la corectarea informațiilor înscrise în facturi, conform prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din același act normativ și pct.81.1 alin.(3) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de totală de X lei.

Prin contestație, societatea menționează că facturile respective au fost corectate de către furnizori pe parcursul inspecției fiscale, și le anexează în susținerea contestației.

Astfel, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, se efectuează astfel:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte,

- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

În aplicarea art.159 din Codul fiscal precizat mai sus, pct. 81¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009, precizează:

“(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.”

Iar începând cu data de 01.01.2010, prevederile pct.81¹ alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art.159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de

natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

Societatea a depus în susținerea contestației, facturi tipărite emise de furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X.X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A., în original, ce au fost corectate cu pastă de culoare albastră prin tăiere cu o linie a codului de înregistrare greșit, și înscrierea lângă acesta a codului de înregistrare corect, facturi ce poartă amprenta ștampilei furnizorului în original și semnătura celui care a efectuat corectarea.

Or, se reține că facturile anexate de societate în susținerea contestației, nu constituie documente justificative potrivit legii, prin care societatea contestatară să poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, înscrisă în facturile emise de furnizorii mai sus menționați, având în vedere că societățile emitente aveau obligația să corecteze facturile care conțineau informații incorecte conform art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, documentele depuse de contestatară în susținerea contestației, pentru acest capăt de cerere, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu respectă prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind corectarea documentelor, respectiv prin emiterea de către furnizori de produse a unor noi facturi care să cuprindă pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. F-B .X./28.10.2011 în sumă totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./28.10.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **X lei**.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia facturile respective au fost corectate de către furnizori pe parcursul inspecției fiscale, însă acestea nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că nu rezultă că societatea, în timpul desfășurării inspecției fiscale, a procedat la corectarea facturilor în cauză, potrivit art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor și punctului 81¹ alin.(2), respectiv alin.(3), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.159 mai sus menționat.

De asemenea, se reține că .X. .X. reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., avea posibilitatea ca, în susținerea contestației, să depună facturile emise de furnizori, corectate potrivit art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, pentru a certifica faptul că pe perioada desfășurării inspecției fiscale a procedat la corectarea facturilor care conțineau informații incorecte.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „*exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. este un drept fundamental care stă la baza sistemului comun de T.V.A. existent la nivelul Uniunii Europene și, în consecință, respingerea dreptului de deducere a T.V.A. strict pe baza unor condiții formale a fost adesea contestată de către Curtea Europeană de Justiție, care a subliniat, de fiecare dată, importanța respectării de către Statele Membre ale Uniunii Europene a dreptului fundamental de deducere, precum și a principiului neutralității taxei. În acest sens, un exemplu elocvent este decizia recentă emisă de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Ecotrade Spa C-95/07, care se bazează, în principal, pe importanța exercitării dreptului de deducere, drept care nu poate fi refuzat ca urmare a nerespectării unor condiții pur formale sau contabile. Principiile enunțate de*

către Curtea Europeană de Justiție în acest caz au fost preluate și de autoritățile fiscale române (Ministerul Finanțelor Publice–Direcția de Legislație în domeniul T.V.A.) care au emis o circulară în acest sens”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât cauza analizată de către Curtea Europeană de Justiție în cazul mai sus invocat de societate, se referă la nerespectarea obligațiilor care rezultă din achizițiile intracomunitare efectuate, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, raportarea în termen a acestora, astfel că nu este similară cu situația de față.

Referitor la invocarea deciziilor emise de Curtea Europeană de Justiție, în cazul C-385/09 Nidera Handelscompagnie și în cazul C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi, și a argumentului societății potrivit căruia „*respingerea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a T.V.A. exercitat de către .X.-.X. strict pe baza unor condiții de formă, și nu de substanță a tranzacțiilor respective, este nefondată și fără temei legal*”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât chiar dacă completarea facturilor cu denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală reprezintă un aspect de natură formală și nu unul de substanță a tranzacțiilor respective, legiuitorul a prevăzut că fiecare persoană impozabilă la momentul efectuării unei operațiuni economice să se identifice cu denumire/adresă/cod de înregistrare fiscală. Neînscrierea pe facturi a acestor informații **obligatorii** potrivit prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conduce la sancționarea persoanei impozabile, chiar dacă operațiunea economică a avut loc și este pe deplin justificată. Mai mult, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că în situația în care persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este furnizorul, în cazul în care factura conține date incorecte beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei pe valoarea adăugată.

7). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de furnizorul X, în condițiile în care acesta nu conține toate informațiile obligatorii prevăzute de lege.

În fapt, în urma verificării, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările

și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de X, reprezentând „c/v transfer stoc”, prezentat de societate în copie, și care nu este emis în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu conține:

- denumire/numele și adresa furnizorului;
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate;
- baza de impozitare a bunurilor pentru fiecare cotă, scutire sau operațiuni netaxabile, preț unitar, exclusiv taxa, rabaturi, remize.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că invoice-ul menționat mai sus a fost singurul document pus la dispoziție de societate, aceasta neprezentând și alte documente aferente acestei achiziții, respectiv contractul, documentul de transport, certificatul de conformitate și calitate a produselor în original, semnat și ștampilat, buletinele de analiză a produselor, declarația de origine a produselor, nota de recepție a mărfii.

În drept, la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul efectuării operațiunilor, respectiv începând cu data de 01.07.2008, este stipulat:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 01.07.2008, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz; [...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125[^]1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină în original o factură care să cuprindă:

- denumire/numele și adresa furnizorului;
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate;
- baza de impozitare a bunurilor pentru fiecare cotă, scutire sau operațiuni netaxabile, preț unitar, exclusiv taxa, rabaturi, remize.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție, în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că **“taxa pe valoarea adăugată 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 solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”**

De asemenea, referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.151² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează că:

“(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art.150 alin.(1) lit.a), dacă factura prevăzută la art.155 alin.(5), cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma verificării, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă invoice-ului nr..X./10.07.2008 emis de furnizorul .X, reprezentând „c/v transfer stoc”, prezentat de societate în copie, și care nu este emis în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu conțin:

- denumire/numele și adresa furnizorului;
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate;
- baza de impozitare a bunurilor pentru fiecare cotă, scutire sau operațiuni netaxabile, preț unitar, exclusiv taxa, rabaturi, remize.

De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat, în copie, următoarele documente:

- contractul de consignație încheiat între S.C. X și S.C. .X. X S.R.L., la data de 01.09.1994;

- un adendum la acordul de vânzări al societății .X. .X. .X., prin S.C. .X. X S.R.L. pentru livrări către terți în anul 2000, nedat;

- o anexă la contractul de consignație din data de 01.03.2002, încheiat între societatea .X. .X. .X. și S.C. .X. X S.R.L.;

- o anexă la contractul de consignație încheiat între S.C. .X. S.R.L. și .X. .X. .X., datată 26.04.2004,

însă reprezentantul fiscal nu a prezentat și alte informații și documente din analiza cărora, organele de inspecție fiscală să poată face legătura între S.C. X AG, S.C. .X. X S.R.L. și societatea .X. .X. .X., conform contractului încheiat la data de 01.09.1994, precum și adendumul datat și cele două anexe la contractul de consignație, datate 01.03.2002 și 26.04.2004, pentru a putea concluziona de unde a vândut societatea .X. .X. .X. medicamente pe teritoriul României, întrucât pe toată perioada inspecției fiscale nu s-a putut determina și nici justifica achizițiile de medicamente pe teritoriul României și vânzările societății .X. .X. .X. efectuate pe teritoriul României.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat și alte documente aferente acestei achiziții înscrisă în invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de furnizorul .X.X, respectiv:

- contractul încheiat între societatea .X. .X. .X. și societatea .X.X;
- documentul de transport;
- certificatul de conformitate și calitate a produselor în original, semnat și ștampilat;
- buletinele de analiză a produselor;
- declarația de origine a produselor;
- nota de recepție a mărfii, etc.

Societatea a prezentat în susținerea contestației, pentru acest capăt de cerere, în copie, în limba engleză, următoarele documente:

- invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de furnizorul .X.S.E.&O, reprezentând „*transfer of consignment stock .X., as part of asset transfer agreement, see enclosed specification*”, în valoare totală de X Euro, din care T.V.A. în sumă de X Euro, respectiv X lei, din analiza căruia se reține că nu este emis în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu cuprinde toate informațiile obligatorii, respectiv adresa furnizorului și denumirea și cantitatea bunurilor livrate;

- documentul denumit „.X.–Consignment stock report received from X – July 9, 2008”, în care nu sunt cuprinse informații menite să clarifice

situația fiscală a acestor achiziții, întrucât acesta nu face proba implicării niciuneia dintre părțile în cauză, fiind semnat și neștampilat nici de vânzător și nici de cumpărător. Totodată, se reține că acest document nu conține elemente de identificare, respectiv dacă produsele aflate în stoc aparține societății .X.X sau dacă este stocul societății .X. .X. .X. aflat în acel moment în depozitul S.C. .X. X S.R.L., având în vedere că anexa prezentată de societate reprezintă de fapt un mail transmis către domnul Octavian Negrea și nu se face o referire la societatea .X.X sau că ar fi o anexă la invoice-ul nr..X./10.07.2008, menționat mai sus;

- documentul denumit „X: Euro foreign exchange reference rates as at 10 July 2008”, listat de pe pagina de internet <http://www.ecb.de/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

Se reține că documentele menționate mai sus, nu sunt în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că sunt netraduse, și nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Totodată, se reține că, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale.

Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

De asemenea se reține că în lipsa unui contract încheiat între părți nu se poate face o legătură între invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de furnizorul .X.S.E.&O și documentul denumit „.X. – Consignment stock report received from X – July 9, 2008”.

Totodată, în lipsa unui contract încheiat între părți nu se poate analiza dacă medicamentele livrate, tariful și cantitatea acestora sunt cele negociate între părți, astfel încât să se poată verifica dacă furnizorul .X.X a livrat medicamentele în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului pentru a putea face corelația dintre

invoice-ul nr..X./10.07.2008 emis de societatea .X. și documentul denumit „.X. – Consignment stock report received from X – July 9, 2008”, în baza cărora .X. .X. reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației factura în original, care să cuprindă toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, precum și alte documente aferente acestei achiziții, respectiv contractul, documentul de transport, certificatul de conformitate și calitate a produselor în original, semnat și ștampilat, buletinele de analiză a produselor, declarația de origine a produselor, nota de recepție a mărfii, pentru a determina starea de fapt fiscală, se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. F-B .X./28.10.2011 în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./28.10.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia informațiile incluse „pe factura emisă cu privire la stocul bunuri transferat”, „reprezintă condiții pur formale ce nu ar trebui să împiedice contribuabilul să își poate exercita dreptul de deducere a T.V.A.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice faptul că bunurile/serviciile au fost achiziționate pe bază de factură în original, și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate

cu prevederile legale citate în speță. Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă operațiunea economică a avut loc și este pe deplin justificată. Mai mult, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că în situația în care persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este furnizorul, în cazul în care factura conține date incorecte beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, .X.-.X. trebuia să demonstreze că bunurile achiziționate au fost utilizate în scopul desfășurării operațiunilor sale impozabile. În acest sens, având în vedere faptul că articolul respectiv nu prevede în mod expres anumite documente obligatorii ce trebuie prezentate în vederea justificării faptului că bunurile achiziționate au fost folosite în scopul desfășurării operațiunilor taxabile, iar lista documentelor enumerate de către organele de inspecție fiscală nu este exhaustivă”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în speță, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu ca urmare a nerespectării prevederilor „art.145 alin.(2) din Codul fiscal”.

Mai mult, pentru a determina starea de fapt fiscală, potrivit art.7, alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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. ”

Iar art.49, alin.(1) din același act normativ, precizează:

”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.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală pentru a determina starea de fapt fiscală, au solicitat și alte documente aferente acestei achiziții, respectiv contractul, documentul de transport, certificatul de conformitate și calitate a produselor în original, semnat și ștampilat, buletinele de analiză a produselor, declarația de origine a produselor, nota de recepție a mărfii, așa cum prevede legislația fiscală, ce ar fi avut menirea de a stabili starea de fapt fiscală, și de a corecta erorile.

În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice.

Simpla raportare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute în Codul fiscal cu privire la elementele obligatorii expres stipulate în lege, ce trebuie să le conțină o factură și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai în baza unei facturi în original.

Mai mult, întrucât de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție, relevante în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 (ROMPELMAN) prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată și **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii**, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.

În ceea ce privește afirmația contestatarii referitoare la faptul că își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu atât mai mult cu cât a fuzionat cu societatea .X., aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prin Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, .X. .X. .X. Elveția, prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. nu a menționat fuziunea între cele două societăți și nu a prezentat documente în acest sens, iar pe de altă parte în declarația privind relațiile de

.X. S.R.L., etc.), servicii contractate de societate de la acești furnizori și puse la dispoziție în mod gratuit pentru persoane care nu au calitatea de salariați ai societății (cadre medicale-terți față de societate), acestea nefiind realizate în scopul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că cheltuielile privind înscrierea de cadre medicale la diverse congrese, cu achitarea taxelor de participare aferente, rezervări hoteliere și transport, nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor de promovare, societatea neavând contracte încheiate cu medicii în acest sens și nici considerate ca fiind utilizate în folosul societății, utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât serviciile respective nu au fost refacturate participanților la Congrese (cadre medicale-care nu sunt salariate ale contribuabilului), cărora le-au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza participării la manifestările științifice organizate în cadrul acestor congrese (Congresul Național de .X., Congresul Național de Dermatologie, Congresul Național de Med.Fizică și Recuperare, Congresul ORL, Congresul .X., Congresul Național Ginecologie, etc.) cadrele medicale au beneficiat de educație medicală continuă necesară acestor persoane în vederea exercitării în mod individual a profesiei medicale. Cum participanții nu sunt angajații societății, aceste servicii nu sunt achiziționate în scopul pregătirii și formării profesionale, ci reprezintă servicii contractate de societate și puse la dispoziția altor persoane, ce nu au calitatea de salariați, nefiind în scopul realizării propriilor sale operațiuni taxabile.

Prin contestația formulată, societatea susține că „are implementată o procedură cu privire la condițiile în care se pot deduce aceste cheltuieli cu serviciile de restaurant și/sau catering. Astfel, dosarul trebuie să includă:

- lista medicilor participanți, cu parafa acestora;
- prezentarea speaker-ului;
- factura întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5)

din Codul fiscal;

- meniul aprobat în prealabil pentru conferințele ținute”, precum și faptul că serviciile de masă servită, restaurant, catering, masă protocol, cină festivă, „au fost achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, deoarece evenimentele au fost destinate familiarizării cu produsele .X.-X. și modul de utilizare al acestora, ceea ce va rezulta pe termen lung în creșterea nivelului vânzărilor acestor produse.”

În ceea ce serviciile de transport, taxe de participare conferințe și servicii de cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariați .X.-.X., societatea a menționat că acestea „au fost achiziționate în cadrul participării la conferințele organizate de .X.-.X. în care au fost promovate medicamentele produse și comercializate de către societate și aducerea la cunoștință a medicilor participanți a ariei terapeutice a acestora, fapt ce ar putea să conducă la creșterea nivelului vânzărilor de medicamente.”

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare,

beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

În forma aplicabilă în perioada 22.12.2008-31.12.2009, prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Iar începând cu data de 01.01.2010:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.[...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină în original, o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), sau în baza duplicatului facturii în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură **sunt în beneficiul său**, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține faptul că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție. Relevantă în soluționarea speței este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-371/07 Astra Zeneca.

Astfel, potrivit cazului introdus spre soluționare la Curtea Europeană de Justiție, “C-371/07 Danfoss A/S AstraZeneca A/S v Skatteministeriet”, având ca obiect tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciului privind oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru, se precizează că:

În astfel de împrejurări speciale, oferirea de mese angajaților de către angajator nu are ca scop să răspundă unui interes propriu al acestora și nu este efectuată în alte scopuri decât cele de activitate. Avantajul personal pe care angajații îl au din aceasta nu apare ca fiind decât un accesoriu în raport cu interesul întreprinderii.

În consecință, specificațiile proprii organizării întreprinderii constituie un indice conform căruia prestațiile care constau în oferirea de mese oferite cu titlu gratuit angajaților nu sunt efectuate în alte scopuri decât cele de activitate.

Având în vedere considerațiile de mai sus, articolul 6 alineatul (2) din a șasea directivă este interpretat în sensul că această dispoziție, pe de o parte nu vizează oferirea de mese cu titlu gratuit în cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile acestor întreprinderi, din moment ce din informații obiective—acest aspect trebuie verificat de instanța de trimitere – că aceste mese sunt oferite în scopuri strict profesionale. Pe de altă parte, dispoziția menționată se referă în principiu la oferirea de mese cu titlu gratuit de către o întreprindere personalului acestuia, la sediile sale, cu excepția cazului-aspect care trebuie de asemenea stabilit de instanța de trimitere—în care nevoile întreprinderii, precum aceea de a garanta continuitatea și buna desfășurare a reuniunilor de lucru, necesită că oferirea de mese să fie asigurată de către angajator.

Având în vedere cele menționate în cazul prezentat mai sus, oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri, cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile firmei, la intervale de timp stabilite în

funcție de durata de desfășurare a reuniunilor, constituie un indiciu relevant în stabilirea faptului că acordarea respectivelor mese nu este efectuată în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

Astfel, **prin analogie**, când participantului la reuniuni îi revine alegerea naturii, a orei exacte sau a locului în care servește masa, când societatea nu intervine în aceste alegeri, participantul având doar obligația să participe la aceste întâlniri la orele convenite, să cunoască medicamentele promovate și pentru ce sunt utilizate acestea, și să efectueze în acest fel munca sa obișnuită, oferirea de mese poate fi considerată ca fiind efectuată în scopul personal al participantului și nu în scopul desfășurării activității economice a societății.

Însă, în împrejurările descrise mai sus, oferirea de mese cu titlu gratuit participanților la reuniuni de către societate, nu are ca scop să răspundă unui interes propriu al participanților și nu este efectuată în alte scopuri decât cele de activitate. Avantajul personal pe care participanții îl au din aceasta nu apare ca fiind decât accesoriu în raport cu interesul profesional al societății.

Prin urmare, în condițiile în care în cadrul conferințelor organizate de societate care au ca scop promovarea produselor pe care aceasta intenționează să le comercializeze în .X., sunt invitate numai persoane ce activează în domeniul medical, clienții actuali sau potențiali ai societății, oferirea în mod gratuit de servicii de restaurant, catering și cazare participanților la conferințe nu au ca scop să răspundă unui interes propriu al acestora din urmă, fiind efectuată în scopul desfășurării în bune condiții a activității economice a societății.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că acordarea gratuită a serviciilor de restaurant, cazare și catering participanților la conferințele organizate în scopul promovării produselor proprii este legată de activitatea economică desfășurată de societate, respectiv serviciile sunt achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În același sens, s-a pronunțat și Direcția de legislație în domeniul T.V.A., direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./07.05.2010, anexată în copie la dosarul cauzei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori (unități de cazare și

alimentație publică din .X.) reprezentând contravaloare masă servită, servicii restaurant, servicii catering și care sunt puse în mod gratuit la dispoziția unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății (cadre medicale – terți față de societate) și nici nu au avut încheiate contracte cu societatea din care să reiasă în mod expres obligația persoanelor în cauză de a promova numele societății și produsele comercializate de acestea, iar aceste servicii nu au fost refacturate către aceste persoane.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare, transport, pachete turistice, taxe de participare, conferințe facturate de diverși furnizori (S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., etc.), servicii contractate de societate de la acești furnizori și puse la dispoziție în mod gratuit pentru persoane care nu au calitatea de salariați ai societății (cadre medicale-terți față de societate).

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli privind înscrierea de cadre medicale la diverse congrese, cu achitarea taxelor de participare aferente, rezervări hoteliere și transport, nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor de promovare, societatea neavând contracte încheiate cu medicii în acest sens și nici considerate ca fiind utilizate în folosul societății, utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât serviciile respective nu au fost refacturate participanților la Congrese (cadre medicale-care nu sunt salariate ale contribuabilului), cărora le-au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza participării la manifestările științifice organizate în cadrul acestor congrese (Congresul Național de .X., Congresul Național de Dermatologie, Congresul Național de Med.Fizică și Recuperare, Congresul ORL, Congresul .X., Congresul Național Ginecologie, etc.) cadrele medicale au beneficiat de educație medicală continuă necesară acestor persoane în vederea exercitării în mod individual al profesiei medicale. Cum participanții nu sunt angajații societății, aceste servicii nu sunt achiziționate în scopul pregătirii și formării profesionale, ci reprezintă servicii contractate de societate și puse la dispoziția altor persoane, ce nu au calitatea de salariați, nefiind în scopul realizării propriilor sale operațiuni taxabile.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., nu deține autorizație de distribuire de medicamente pe piața românească și nici de producător.

Prin contestația formulată, societatea susține că are implementată o procedură cu privire la condițiile în care se pot deduce cheltuielile cu serviciile de restaurant și/sau catering.

„Astfel, dosarul trebuie să includă:

- *lista medicilor participanți, cu parafa acestora;*
- *prezentarea speaker-ului;*
- *factura întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5)*

din Codul fiscal;

- *meniul aprobat în prealabil pentru conferințele ținute”.*

De asemenea, prin contestația formulată, societatea susține:

- *serviciile de masă servită, restaurant, catering, masă protocol, cină festivă, „au fost achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, deoarece evenimentele au fost destinate familiarizării cu produsele .X.-.X. și modul de utilizare al acestora”, iar*

- *serviciile de transport, taxe de participare conferințe și servicii de cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariați .X.-.X. „au fost achiziționate în cadrul participării la conferințele organizate de .X.-.X. în care au fost promovate medicamentele produse și comercializate de către societate și aducerea la cunoștință a medicilor participanți a ariei terapeutice a acestora”.*

Societatea a prezentat în susținerea contestației, spre exemplificare, în copie, pentru serviciile de masă servită, următoarele documente:

- *„Cerere către contabilitate” din data de 10.03.2011, respectiv către Departamentul Financiar-Contabilitate al societății .X.-Ploug, prin care s-a aprobat plata sumei de X lei către S.C. X S.R.L., pentru organizarea unei mese rotunde în .X. în data de 23.02.2011, pentru 12 persoane, cu scopul de a promova produsul .X.;*

- *Documentul numit „X. .X.” din data de 10.03.2011, emis de societatea .X.-.X., reprezentând contravaloarea meselor rotunde organizate în .X. în data de 23.02.2011 pentru 12 persoane, în valoare netă de .X. lei,;*

- *„Formular pentru aprobarea unei mese rotunde”, în .X., în data de 23.02.2011, pentru 15 participanți, pentru a promova produsele „.X.” și „.X.” de către medicul .X.. Titlul manifestării „Tratamentul rinitei alergice”. Costuri: „cocktail” în valoare de X lei și „speaker fee (total) în valoare de X Euro;*

- *„Oferta” – „preț: X lei/persoană”, ce include: aperitiv, desert, cafea, suc, etc., ce poartă amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura reprezentantului acestei societăți;*

- Factura seria SJALXF nr..X./23.02.2011 emisă de S.C. X S.R.L. reprezentând „masă servită”, în valoare totală de 720 lei, din care valoarea fără T.V.A. X lei, iar T.V.A. în sumă de X lei;

- Notă de calcul privind produsele consumate în valoare totală de X lei, de către cele X persoane în cadrul mesei servite, ce poartă semnătura reprezentantului și amprenta ștampilei societății X S.R.L.;

- Lista celor X medici participanți la Masa rotundă, pe durata a 3 ore, împreună cu semnăturile, spitalul unde profesează și parafa acestora;

- Documentul numit „X order .X.” din data de 23.03.2011 emis de societatea .X. .X., reprezentând „speaker fee/23.02.2011, .X.”, în valoare netă de X Euro;

- „Business rationale form pentru contract consultanță” semnat de reprezentanții societății .X. .X., prin care s-a aprobat suma de X Euro pentru prezentarea de către medicul primar .X., a temei „Tratamentul rinitei alergice”, și pentru promovarea produselor „.X.” și „.X.”;

- „Contractul de consultanță științifică în domeniu medical”, încheiat în data de 22.02.2011, între .X. .X. .X. din .X., în calitate de prestator și .X.-X. .X., în calitate de beneficiar, unde la cap.I „Obiectul contractului”, pct.1.2 sunt enumerate activități ca:

- *„redactarea și susținerea de prezentări în cadrul congreselor, simpozioanelor, conferințelor, Investigator Meetings sau a altor manifestări cu caracter științific, în .X. sau în străinătate, organizate sau susținute de .X.-X. sau de o companie afiliată .X.-X.”;*

- *„redactarea/consultanță la redactarea de articole pentru revistele de specialitate publicate în .X. sau în străinătate sau redactarea/consultarea la redactarea prezentărilor privind rezultatele studiilor clinice locale sau .X.e”;*

- *participarea în calitate de investigator sau coordonator la studiile clinice sponsorizate sau sprijinite de .X.-X.” etc.,*

iar la pct.1.3 se menționează:

„Descrierea exactă a serviciilor efectuate de prestator va fi cuprinsă în acte adiționale care vor fi întocmite și semnate de părți pentru fiecare serviciu în parte, anterior începerii activității de către prestator. Actele adiționale vor deveni anexe la prezentul contract și se vor numerota corespunzător, în ordine cronologică”;

- Actul adițional din data de 23.02.2011, semnat de reprezentanții .X.-X., cât și de prestator, respectiv de .X., prin care se specifică faptul că .X.

a participat în data de 23.02.2011, ca speaker susținând prezentarea „*Tratamentul rinitei alergice, de la medicina bazată pe dovezi la practica medicală*”, în .X., pentru care a primit remunerația de X Euro;

- Declarația doctorului .X. prin care precizează că a colaborat cu .X.-X. la susținerea prezentării „*Tratamentul rinitei alergice, de la medicina bazată pe dovezi la practica medicală*”, pe durata de aproximativ 3 ore.

- slide-uri ale lucrării „*Tratamentul rinitei alergice, de la medicina bazată pe dovezi la practica medicală*”.

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele menționate mai sus, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, având în vedere Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-371/07 Astra Zeneca, precum și documentele menționate mai sus, se reține că participanții la mesele rotunde (întâlniri) organizate de către .X.-X. nu au posibilitatea alegerii naturii, a orei exacte sau a locului în care servește masa, societatea intervenind în aceste alegeri, impunând acestora o masă prestabilită să o servească la locația dinaintea stabilită, societatea fiind responsabilă de ora la care se desfășoară masa, de natura meselor și de durata acestora, persoanele care activează în domeniul medical având doar obligația să participe la aceste întâlniri la orele convenite pentru a cunoaște medicamentele promovate și pentru ce pot fi utilizate acestea.

Astfel, se reține că oferirea de mese participanților la conferințe sau mese rotunde, în acest sens este efectuată în scopul desfășurării în bune condiții a activității economice a societății și nu are ca scop să răspundă interesului propriu al participanților și nu este efectuată în alte scopuri decât cele de activitate. Avantajul personal pe care participanții îl au din aceasta nu apare ca fiind decât accesoriu în raport cu interesul profesional al societății.

Mai mult, ținând cont de durata mesei rotunde, care potrivit documentelor enumerate mai sus este de 3 ore, oferirea unei mese servite cu titlu gratuit participanților la reuniuni, contribuie nemijlocit la asigurarea desfășurării acestora în condiții optime, la un nivel competitiv și la creșterea motivării participanților, care pot influența achiziția medicamentelor produse de către societate prin prescrierea acestora către pacienții proprii.

Prin urmare, nu pot fi reținute constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora aceste întâlniri ale salariaților .X. .X. .X. cu medicii (care

nu sunt angajații societății, și care nu au contracte încheiate cu societatea din care să reiasă în mod expres obligația persoanelor în cauză de a promova numele societății și produsele comercializate de acestea), în cadrul unor mese rotunde nu se desfășoară la sediul firmei, așa cum se precizează în cazul C-371/2007, Astra Zeneca, de la Curtea Europeană de Justiție, invocat de societate prin nota explicativă și prin contestația formulată, ci în cadrul unităților de restaurant, întrucât în speță, nu are relevanță locul unde se desfășoară aceste mese rotunde sau dacă medicii sunt sau nu salariați ai societății, or dacă aceștia au încheiate contracte cu societatea pentru promovarea produselor comercializate de aceasta, având în vedere că **analogia** care există între speța supusă soluționării și cazul Astra Zeneca **constă în tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă oferirii de mese cu titlu gratuit, punctul comun fiind faptul că în ambele cazuri, scopul este să răspundă interesului societății și să deservească activității economice a acesteia.**

Totodată, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, în copie, următoarele documente:

- Autorizația de punere pe piață nr..X./2006/01-02 emisă de Ministerul Sănătății Publice, Agenția Națională a Medicamentului, în data de 07.12.2006, pentru medicamentul „**X.**, 1 mg/g, soluție cutanată”, cu valabilitate de 5 ani de la data emiterii;

- deținător al autorizației de punere pe piață: societatea .X.–.X. Europe din Belgia;

- producători responsabili de eliberarea seriei de produs finit: societatea .X. – .X. Labo N.V. din Belgia și societatea .X.–.X. Spa din Italia;

- clasificare ATC: D07AC13.

- Autorizația de punere pe piață nr.8114/2006/01 emisă de Ministerul Sănătății Publice, Agenția Națională a Medicamentului, în data de 29.12.2006, pentru medicamentul „**X.**, 400 mg, capsule”, cu valabilitate de 5 ani de la data emiterii;

- deținător al autorizației de punere pe piață: societatea .X.–.X. Europe din Belgia;

- producători responsabili de eliberarea seriei de produs finit: S.I.F.I. Societa Industria Farmaceutică X din Italia și societatea X din Italia;

- clasificare ATC: X.

- Autorizația de punere pe piață nr..X./2004/01 emisă de Ministerul Sănătății Publice, Agenția Națională a Medicamentului, în data de 08.12.2004, pentru medicamentul „**X.e**, soluție injectabilă, 200 mg/2 ml”, cu valabilitate de 5 ani de la data emiterii;

- deținător al autorizației de punere pe piață: societatea .X.–.X. Europe din Belgia;

- loc de fabricație: societatea .X.–.X. X. din Belgia;
- clasificare ATC: X.

• Autorizația de punere pe piață nr.X/2007/01-02 emisă de Ministerul Sănătății Publice, Agenția Națională a Medicamentului, în data de 19.07.2007, pentru medicamentul „*.X., 0,120 mg/0,015 mg, sistem cu cedare vaginală*”, cu valabilitate de 5 ani de la data emiterii;

- deținător al autorizației de punere pe piață: societatea NV .X. din Olanda;

- producători responsabili de eliberarea seriei de produs finit: societatea NV .X. din Olanda și societatea NV .X. din Irlanda;

- clasificare ATC: X1;

- Modificarea nr.X/2008 a Autorizației de punere pe piață nr.X/2007/01-02 emisă în data de 02.06.2008 de Ministerul Sănătății Publice, Agenția Națională a Medicamentului, pentru produsul „*.X., X mg/0,015 mg, sistem cu cedare vaginală*”, a cărei denumire s-a schimbat în „*.X., 0,120 mg/0,015 mg per 24 de ore, sistem cu cedare vaginală*”.

Astfel, se reține că societatea a prezentat autorizații de producător și autorizații de punere pe piață a medicamentelor în .X. pentru produsele pe care susține că le-a promovat, documente ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia au consultat site-ul Agenției Naționale a Medicamentelor privind produselor farmaceutice autorizate pe piața românească și au constatat faptul că produsele pentru care societatea a menționat faptul că au fost promovate în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv iulie 2007-martie 2011, erau deja pe piața românească și deținătorii autorizațiilor de punere pe piață în .X. sunt alte societăți, dintre care a exemplificat: NV .X. Olanda, .X. .X. .X., .X. .X. Belgia, .X. .X. Portugalia, având în vedere următoarele:

- faptul că societatea .X. .X., prin contestația formulată, susține că a fuzionat cu societatea NV .X., însă nu a depus documente în acest sens, pentru a se putea stabili data fuzionării, iar din Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat acest aspect;

- precum și faptul că .X. .X. este o societate stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Elveția, și care are și cod de înregistrare în scopuri de T.V.A. emis de către autoritățile fiscale din Belgia, de către autoritățile fiscale din Portugalia, sau de către autoritățile fiscale din Italia înregistrându-se în respectivele state ca reprezentanțe, ce nu au personalitate juridică.

Totodată, se reține că reprezentanțele apar în procesul derulării tranzacțiilor comerciale din nevoia societăților de a-și asigura punerea în aplicare a clauzelor contractuale pe teritoriul țărilor în care au fost înființate și îndeplinesc funcții de intermediere între societățile care le-au constituit și partenerii lor contractuali din țările respective. Reprezentanțele societăților nu pot fi organizate ca întreprinderi producătoare de mărfuri, prestatoare de servicii sau executante ale unor lucrări.

Reprezentanțele societăților pot emite și primi oferte sau comenzi, pot negocia contracte, pot efectua activități de informare și reclamă comercială și pot efectua alte acte juridice și activități în numele societăților care le-au constituit și în concordanță cu obiectul de activitate al acestora.

Astfel, se reține că **răspunderea pentru actele și faptele reprezentanțelor revine societăților care le-au constituit.**

Prin urmare, se reține că, din punct de vedere juridic, Reprezentanțele societății .X.-X. .X., în .X., în Belgia, în Portugalia și în Italia, nu au personalitate juridică distinctă, acestea reprezentând o prelungire a personalității societății-mamă ce îndeplinesc acte juridice și fapte materiale în numele și pe seama societății care le-au constituit.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de achizițiile de masă servită, servicii restaurant, servicii catering și care sunt puse în mod gratuit la dispoziția unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, și nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, necesitatea efectuării acestor achiziții de servicii, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor și dacă aceste achiziții de servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatară a tuturor condițiilor privind acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.[...]

(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; [...] ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(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.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și

faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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.”

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

9). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme, piese auto, servicii reparații auto, combustibil, ce au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sau pentru uzul altor persoane, în condițiile în care nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme .X., .X. .X., .X. .X. (de la furnizorii S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L.), precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de piese auto, servicii reparații auto, combustibil.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind prezentarea documentelor justificative aferente utilizării acestor autoturisme în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea a menționat că nu a fost implementată o procedură cu privire la justificarea utilizării acestor autoturisme și a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o situație cu autovehiculele deținute de societate și numele persoanei care folosește autoturismul respectiv, fără să prezinte și alte documente justificative, respectiv: procesul verbal de predare-primire a autovehiculului către salariat, foaia de parcurs întocmită pentru autovehiculul respectiv, fișa de activitate zilnică pentru fiecare autoturism din care să rezulte itinerariul kilometrilor parcurși, consumul de combustibil, persoana care a condus autovehiculul, ordinul de deplasare/delegație cu numele/prenumele, funcția persoanei delegate, scopul, destinația și durata deplasării, ora sosirii și plecării, ștampila unității, decont de cheltuieli, conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 și Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3512/2008.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă totală de .X. lei, aferentă bunurilor și serviciilor pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată și care au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sau pentru uzul altor persoane.

În drept, art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la

dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

De asemenea, se reține că potrivit art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din același act normativ:

“(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

- utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

- serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.,

a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme .X., .X. .X., .X. .X. (de la furnizorii S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L.), precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de piese auto, servicii reparații auto, combustibil.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind prezentarea documentelor justificative aferente utilizării acestor autoturisme în scopul operațiunilor sale taxabile, societatea a menționat că nu a fost implementată o procedură cu privire la justificarea utilizării acestor autoturisme și pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o situație cu autovehiculele deținute de societate și numele persoanei care folosește autoturismul respectiv, fără să prezinte și alte documente justificative, respectiv: procesul verbal de predare-primire a autovehiculului către salariat, foaia de parcurs întocmită pentru autovehiculul respectiv, fișa de activitate zilnică pentru fiecare autoturism din care să rezulte itinerariul kilometrilor parcurși, consumul de combustibil, persoana care a condus autovehiculul, ordinul de deplasare/delegație cu numele/prenumele, funcția persoanei delegate, scopul, destinația și durata deplasării, ora sosirii și plecării, ștampila unității, decont de cheltuieli, conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 și Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3512/2008.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă bunurilor și serviciilor pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată și care au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sau pentru uzul altor persoane.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte că achizițiile înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc că aceste achiziții nu au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sau pentru uzul altor persoane.

De asemenea, se reține că prin contestația formulată societatea susține că „a îndeplinit condițiile necesare exercitării dreptului de deducere a

T.V.A., în acest sens fiind pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală situația autoturismelor deținute de către .X.-.X., în care se menționau: numărul de înmatriculare a autoturismului, seria de sașiu, angajatul .X.-.X. care folosește autoturismul și medicamentele promovate de respectivele persoane”, fără însă să înțeleagă, ca în susținerea celor afirmate, să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că achizițiile reprezentând autoturisme, combustibil, bunuri și servicii pentru întreținere autoturisme, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nu au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sau pentru uzul altor persoane, și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și faptul că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice că achizițiile reprezentând autoturisme, combustibil, bunuri și servicii pentru întreținere autoturisme, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nu au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților sau pentru uzul altor persoane, se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr. F-B .X./28.10.2011 în sumă totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./28.10.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**.

Referitor la argumentul societății potrivit căreia „.X.-.X. nu este stabilită în .X. în conformitate cu prevederile art.1 din Legea contabilității

nr.82/1991, ci este numai înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X.”, și prin urmare, „nu intră sub incidența ordinelor menționate de către organele de inspecție fiscală în Raport și respectiv Decizie”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei, având în vedere că prin Decizia nr.5/2004 a Comisiei Fiscale Centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 879 din 27 septembrie 2004, se prevede;

“1. Art. 18 lit. b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000, cu modificările și completările ulterioare, art. 22 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, și art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“I. Orice operațiuni desfășurate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.”

Prin urmare, având în vedere cele menționate mai sus, se reține că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/prestărilor de servicii este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale, (Legea contabilității nr.82/1991), drept pentru care, achizițiile efectuate de contestatară (reprezentând autoturisme, combustibil, bunuri și servicii pentru întreținere autoturisme), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Astfel, se reține că potrivit art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de T.V.A., conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină

evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu, iar evidențele trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.

Prin urmare, se reține că și în situația în care societatea nu este stabilită în .X. în conformitate cu prevederile art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dar este înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X., reprezentantul fiscal trebuie să întocmească evidența fiscală, corectă și completă a tuturor operațiunilor realizate de firma străină pe teritoriul României. În baza evidențelor fiscale întocmite, trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal toate raportările fiscale referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

10) Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, ce au fost acordate în mod gratuit altor persoane, în condițiile în care societatea nu a prezentat în susținerea contestației, documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) societatea a achiziționat bunuri constând în halate, seringi, genți, pixuri, rame foto, calendare, cântar electronic, foarfeci, poșete, ceasuri, mape, hărți anatomice, portofele, pungii, căni, umbrele, lumânări, trollere, garouri, inimioare antistres, memory-stick-uri, etc, care au fost acordate gratuit în scopul promovării produselor societății .X. .X., fără a deține documente justificative privind acordarea acestor produse.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind scopul achiziționării bunurilor menționate mai sus, societatea a menționat prin nota explicativă următoarele:

- achizițiile respective de bunuri au fost efectuate pentru a asigura familiarizarea medicilor români cu medicamentele comercializate de societatea .X. .X. .X., precum și pentru testele clinice efectuate în .X. pentru produsele care sunt comercializate pe piața românească;

- aceste produse achiziționate, inscripționate cu diferite nume de medicamente comercializate de către societate, au fost acordate gratuit în scopul promovării produselor societății .X. .X..

Până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat documentele justificative în susținerea Notei explicative, privind acordarea acestor bunuri în scopul stimulării vânzărilor (contract încheiat cu prestatorul de servicii privind promovării produselor, decizia Consiliului de Administrație privind organizarea promovării produselor respective, proces verbal aprobat de conducerea societății, semnat și ștampilat din care să rezulte perioada promoției, ce produse se oferă gratuit, numărul și valoarea acestora, cum se vor folosi, cine vor fi distribuitorii, cine sunt beneficiarii, bonul de consum privind ieșirea din gestiune).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a pus la dispoziția altor persoane bunuri în mod gratuit pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul achiziției, și prin urmare, aceasta a efectuat o operațiune asimilată unei livrări de plată, supuse colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.6 alin.(13) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

b) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a achiziționat bunuri (centrifugă laborator), care au fost acordate gratuit altor persoane sub formă de sponsorizare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat servicii prestate de furnizori din .X. reprezentând contravaloare cursuri și evenimente, care au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane sub formă de sponsorizare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a pus la dispoziția altor persoane bunuri și servicii în mod gratuit pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul achiziției, și prin urmare, aceasta a efectuat o operațiune asimilată unei livrări de bunuri, respectiv prestări de servicii cu plată, supuse colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.6 alin.(14) Titlul VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au

stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a achiziționat materiale promoționale (agende, calendare, umbrele, pelerine, memory stick, materiale lansare produse, etc.), personalizate .X., precum și servicii organizare evenimente (mese servite, cazări, taxe participare congrese și simpozioane în domeniul medical, închiriere standuri, etc.), care au fost puse gratuit la dispoziția societății .X. (.X.).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a pus la dispoziția altor persoane bunuri și servicii în mod gratuit și pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul achiziției, și prin urmare, aceasta a efectuat o operațiune asimilată unei livrări de plată, respectiv prestare de servicii cu plată, supuse colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Iar potrivit art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din același act normativ:

“(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în

mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că punerea la dispoziția altor persoane a unor bunuri și servicii în mod gratuit, constituie o operațiune asimilată unei livrări de plată, respectiv unei prestări de servicii cu plată.

De asemenea, se reține că potrivit art.128 alin.(8) lit.e) și lit.f) din același act normativ, în vigoare în perioada 03.04.2007-31.12.2009:

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

[...]

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

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

iar începând cu data de 01.01.2010:

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

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor în condițiile stabilite prin norme;

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

În explicitarea prevederilor citate mai sus, legiuitorul, aduce precizări suplimentare, prin pct.6 alin.(13) și alin.(14) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(13) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal, se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor:

a) pe lângă bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, și orice alte bunuri care sunt destinate pentru reclamă și publicitate;

b) în alte cazuri decât cele prevăzute la lit. a), bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate clientului.

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

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

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

c) prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțelege bunurile pe care persoana impozabilă este obligată prin lege să le acorde gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor.[...] ”

De asemenea, se reține că nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1), din actul normativ mai sus menționat, acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor.

Totodată, se reține că în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor, se cuprind:

- pe lângă bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, și orice alte bunuri care sunt destinate pentru reclamă și publicitate;

- bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt sau au fost livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzării nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate clientului.

De asemenea, se reține că:

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

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

- prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțelege bunurile pe care persoana impozabilă este obligată prin lege să le acorde gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor.

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

a achiziționat bunuri constând în halate, seringi, genți, pixuri, rame foto, calendare, cântar electronic, foarfeci, poșete, ceasuri, mape, hărți anatomice, portofele, pungii, căni, umbrele, lumânări, trollere, garouri, inimioare antistres, memory-stick-uri etc, care au fost acordate gratuit în scopul promovării produselor .X. .X., fără a deține documente justificative privind acordarea acestor produse.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind scopul achiziționării bunurilor menționate mai sus, societatea a menționat prin nota explicativă următoarele:

- achizițiile respective de bunuri au fost efectuate pentru a asigura familiarizarea medicilor români cu medicamentele comercializate de societatea .X. .X., precum și pentru testele clinice efectuate în .X. pentru produsele care sunt comercializate pe piața românească;

- aceste produse achiziționate, inscripționate cu diferite nume de medicamente comercializate de către societate, au fost acordate gratuit în scopul promovării produselor societății .X. .X..

Până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente justificative în susținerea Notei explicative, privind acordarea acestor bunuri în scopul stimulării vânzărilor (contract încheiat cu prestatorul de servicii privind promovării produselor, decizia Consiliului de Administrație privind organizarea promovării produselor respective, proces verbal aprobat de conducerea societății, semnat și ștampilat din care să rezulte perioada promoției, ce produse se oferă gratuit, numărul și valoarea acestora, cum se vor folosi, cine vor fi distribuitorii, cine sunt beneficiarii, bonul de consum privind ieșirea din gestiune).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a pus la dispoziția altor persoane bunuri în mod gratuit pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul achiziției, și prin urmare, aceasta a efectuat o operațiune asimilată unei livrări de plată, supuse colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.6 alin.(13) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției

fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte că achizițiile înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc că aceste bunuri au fost acordate gratuit în scopul stimulării vânzărilor, respectiv în scopul promovării produselor .X. .X..

De asemenea, se reține că, prin contestația formulată, societatea susține că „*.X.-.X. a achiziționat respectivele bunuri în vederea acordării cu titlu gratuit a acestora către medici, respectiv către persoane cu putere de decizie în prescrierea medicamentelor. Bunurile respective au constat în pixuri, agende, genți, umbrele, etc. pe care au fost inscripționate diverse denumiri de medicamente, cum ar fi .X., .X., .X., etc.*”, fără însă să înțeleagă, ca în susținerea celor afirmate, să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice:

- acordarea acestor produse în scopul stimulării vânzărilor către potențialii clienți, cât și către clienții actuali ai societății;
- perioada când au fost acordate;
- produsele acordate;
- contractele încheiate ca rezultat al stimulării vânzărilor, privind comercializarea produselor respective;
- documente din care să rezulte creșterea nivelului vânzărilor produselor ce au fost promovate;
- documente din care să rezulte care este valoarea bunurilor acordate gratuit altor persoane, în raport cu bunurile livrate etc.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. a achiziționat bunuri (centrifugă laborator), care au fost acordate gratuit altor persoane sub formă de sponsorizare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat servicii prestate de furnizori din .X. reprezentând contravaloare cursuri și evenimente, care au fost puse gratuit la dispoziția altor persoane sub formă de sponsorizare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a pus la dispoziția altor persoane bunuri și servicii în

mod gratuit, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul achiziției, și prin urmare, aceasta a efectuat o operațiune asimilată unei livrări cu plată, respectiv prestări de servicii cu plată, supuse colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.6 alin.(14) Titlul VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte că achizițiile înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc că aceste bunuri au fost acordate gratuit în scopul stimulării vânzărilor, respectiv în scopul promovării produselor societății .X. .X..

De asemenea, se reține că, prin contestația formulată, societatea susține că serviciile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că pot fi încadrate drept sponsorizare, „*au constat în realizarea unui eveniment cu tema „Contraception set me free”*”, fără însă să înțeleagă, să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice cele afirmate.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. a achiziționat bunuri (centrifugă laborator), care au fost acordate gratuit altor persoane sub formă de sponsorizare, se reține că, prin contestația formulată, societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

a achiziționat materiale promoționale (agende, calendare, umbrele, pelerine, memory stick, materiale lansare produse, etc.), personalizate .X., precum și servicii organizare evenimente (mese servite, cazări, taxe participare congrese și simpozioane în domeniul medical, închiriere standuri etc.), care au fost puse gratuit la dispoziția societății .X. (.X.).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a pus la dispoziția altor persoane bunuri și servicii în mod gratuit și pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul achiziției, și prin urmare, aceasta a efectuat o operațiune asimilată unei livrări de plată, respectiv prestare de servicii cu plată, supuse colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

De asemenea, se reține că prin contestația formulată, în mod eronat societatea susține că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii, deoarece din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, organele de inspecție fiscală au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale promoționale (agende, calendare, umbrele, pelerine, memory stick, materiale lansare produse, etc.), personalizate .X., precum și serviciilor organizare evenimente (mese servite, cazări, taxe participare congrese și simpozioane în domeniul medical, închiriere standuri, etc.), însă întrucât societatea nu a prezentat vreun document justificativ/înscris care să justifice:

- acordarea acestor produse în scopul stimulării vânzărilor către potențialii clienți, cât și către clienții actuali ai societății;
- perioada când au fost acordate;
- produsele acordate;
- contractele încheiate ca rezultat al stimulării vânzărilor, privind comercializarea produselor respective;
- documente din care să rezulte creșterea nivelului vânzărilor produselor ce au fost promovate;
- documente din care să rezulte care este valoarea bunurilor acordate gratuit altor persoane, în raport cu bunurile livrate etc.,

organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, asimilând operațiunile desfășurate de contestatară cu livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate cu plată.

Referitor la afirmația contestatarii potrivit căreia urmare a revizuirii respectivelor facturi, societatea a constatat faptul „că unele dintre ele

reprezintă achiziții de bunuri (e.g. pixuri, agende, etc.) care au fost înscrisurate cu numele medicamentelor produse și comercializate de către .X.-.X.”, pe care le anexează contestației, cu titlu de exemplu:

- Factura seria CRO nr..X./21.09.2010 emisă de S.C. X S.R.L. către .X.-.X. .X. înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziția a X bucăți pixuri personalizate „X.”, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- Factura seria CRO nr..X./16.09.2010 emisă de S.C. X S.R.L. către .X.-.X. .X. înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., reprezentând achiziția a X bucăți pixuri, X bucăți umbrele și X bucăți clips ecuson, toate fiind personalizate „X.”, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- Avizele seria CRO nr..X./16.09.2010 și nr..X./21.09.2010, emise de S.C. .X. S.R.L. către .X.-.X. .X. înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., reprezentând livrarea produselor facturate mai sus;

- Documentul numit „X. .X.” emis în data de 29.09.2010 de către .X.-.X., reprezentând materiale în valoare de .X. lei;

- „Cerere către contabilitate”, respectiv către Departamentul Financiar-Contabilitate al societății .X.-.X., din data de 29.09.2010, prin care s-a aprobat plata facturilor nr.X și X, menționate mai sus;

- Anexa nr.X/10.09.2010 la contractul cadru din 28.05.2009, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator și societatea .X.-.X. .X. în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă livrarea de către prestator de pixuri, umbrele, roller Clip, toate imprimate „X.”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, având în vedere că documentele prezentate justifică achiziția bunurilor respective de la furnizor și nu acordarea acestor produse în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor, către potențialii clienți, cât și către clienții actuali ai societății.

*

*

*

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și faptul că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice că achizițiile reprezentând pixuri, agende, genți, umbrele etc. au fost acordate gratuit în scopul promovării produselor societății .X. .X., se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 în sumă totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./28.10.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei.**

Referitor la argumentele societății potrivit cărora „are dreptul de deducere a T.V.A.”, întrucât „*natura materialelor acordate de către .X.-.X., respectiv halate, agenți, pixuri, garouri, mape, umbrele, etc. au fost acordate către medici, fie în timpul conferințelor ținute, fie în timpul vizitelor efectuate de către personalul .X.-.X. la diverși medici*”, iar serviciile achiziționate, au fost „*direct legate de promovarea produselor sale*”, „*având în vedere faptul că .X.-.X. este cunoscut pe piață ca producător de contraceptive, medicamentele comercializate acoperind o vastă arie de metode contraceptive*”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, organele de inspecție fiscală nu au respins societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției acestor bunuri și servicii, ci au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă, întrucât societatea nu a prezentat documente prin care să justifice că achizițiile respective de bunuri și servicii au fost efectuate pentru a asigura familiarizarea medicilor români cu medicamentele comercializate de societatea .X. .X., precum și pentru testele clinice efectuate în .X. pentru produsele care sunt comercializate pe piața românească sau pentru promovarea produselor societății .X. .X..

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căruia argumentele organelor de inspecție fiscală, referitoare la prezentarea documentelor justificative privind acordarea acestor bunuri în scopul stimulării vânzărilor sunt nefondate, întrucât „*.X.-.X. nu a oferit aceste bunuri în cadrul campaniilor*

promoționale, ci a acordat aceste bunuri ca materiale promoționale în cadrul conferințelor organizate și a vizitelor efectuate de către personalul .X.-X. la medici”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, indiferent dacă bunurile au fost acordate ca materiale promoționale în cadrul conferințelor organizate sau în cadrul vizitelor efectuate de către personalul societății .X.-X. la medici, societatea avea obligația să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de Codul fiscal, potrivit art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

“(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Prin urmare, se reține că societatea trebuie să întocmească evidența fiscală, corectă și completă a tuturor operațiunilor realizate de firma străină pe teritoriul României.

Referitor la argumentul societății potrivit căreia .X.-X. și .X. „au fuzionat la nivel .X., începând cu luna martie 2009, respectiv .X. a preluat activitatea .X.-X., procesul fiind însă îndelungat și urmând a se realiza la nivelul fiecărei țări, timpul estimat pentru finalizarea acestui proces în .X. fiind anul 2012”, astfel că pentru materiale promoționale (agende, calendare, umbrele, pelerine, memory stick, materiale lansare produse, etc.), personalizate .X., precum și servicii organizare evenimente (mese servite, cazări, taxe participare congrese și simpozioane în domeniul medical, închiriere standuri, etc.) ce au fost puse gratuit la dispoziția societății .X. (.X.), nu-i sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Codul fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că societatea a pus la dispoziția altor persoane bunuri și servicii în mod gratuit în perioada iulie 2007-31.03.2011, iar finalizarea procesului de fuziune a celor societăți în .X. este estimată ca fiind anul 2012, astfel că în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) din Constituția României, republicată, legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile, deci nu se aplică, cu excepțiile menționate, retroactiv.

11) Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția

generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente justificative ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a înregistrat în jurnalele de cumpărări aferent perioadei verificate, facturi emise de diverși furnizori, reprezentând prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, astfel:

a) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. .X., reprezentând contravaloare distrugere medicamente:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte că aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat un certificat de distrugere medicamente expirate aflate în depozitul .X. și care conține medicamente ce nu sunt comercializate de .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., sau medicamente casate aflate în depozitul .X. și care la fel sunt produse ce nu apar comercializate de .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., (.X. cremă, .X., .X., .X.), ci sunt produse comercializate de .X. .X. Belgia.

b) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L., societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și cum au concurat acestea la realizarea operațiunilor taxabile ale societății.

c) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. S.A., reprezentând servicii expunere .X., societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, dacă acestea sunt în scopul operațiunilor sale taxabile, iar din evidențele societății s-a constatat că acest produs nu figurează pe lista produselor comercializate în .X. de .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

Prin contestația formulată, societatea susține:

a) în ceea ce privește serviciile de distrugere a medicamentelor prestate de către S.C. .X. .X., societatea menționează că a prezentat un set de documente, cu titlu de exemplu, respectiv:

- proces verbal de distrugere și
- certificat de distrugere a medicamentelor ce au expirat și care nu mai pot fi comercializate, și prin urmare, consideră că a făcut dovada faptului că serviciile achiziționate au fost folosite în scopul desfășurării operațiunilor sale taxabile.

b) în ceea ce privește serviciile facturate de S.C. .X. .X. S.R.L., societatea susține că acestea reprezintă servicii închiriere sistem televoting ce „a fost pus la dispoziție în cadrul conferințelor organizate de către .X.-.X.” și pentru care deține „documente (factura emisă către S.C. .X. S.R.L. (i.e. RJ.X./15.11.2007) din care reiese faptul că în perioada în care a fost închiriat sistemul de televoting s-a desfășurat Congresul Național de .X. de la Brașov”.

c) în ceea ce privește serviciile prestate de către S.C. .X. S.A., servicii expunere .X.– publicare în revistă, societatea susține că medicamentul .X. „e produs de către .X.-.X. și distribuit direct din afara României către distribuitori locali din .X.”, iar pentru justificarea prestării efective a acestor servicii, a anexat un set de documente, în susținerea contestației, cu titlu de exemplu:

- contractul încheiat între părți și
- factura emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

- „și o copie după revista .X. aferentă lunilor iulie –august 2009, precum și corespondența prin care se confirmă verificarea faptului că medicamentul .X. a fost expus pe raft în farmaciile .X.”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Începând cu data de 22.12.2008, prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) sau în baza duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este

suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a înregistrat în jurnalele de cumpărări aferente perioadei verificate, facturi emise de diverși furnizori, reprezentând prestări servicii, pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, astfel:

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în factura nr..X./21.08.2008 și factura nr..X./28.11.2008, emise de S.C. .X. .X., reprezentând servicii de distrugere medicamente, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte că aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;
- societatea a prezentat un certificat de distrugere medicamente expirate aflate în depozitul .X. și care conține medicamente ce nu sunt comercializate de .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., sau medicamente casate aflate în depozitul .X. și care la fel sunt produse ce nu apar comercializate de .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., (.X. cremă, .X., .X., .X. Inj.Vial), ci sunt produse comercializate de către societatea .X. .X. Belgia.

Prin contestația formulată, societatea susține că a prezentat un set de documente, cu titlu de exemplu, respectiv:

- proces verbal de distrugere;
- certificat de distrugere a medicamentelor ce au expirat și care nu mai pot fi comercializate, și prin urmare, consideră că a făcut dovada

faptului că serviciile achiziționate au fost folosite în scopul desfășurării operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, spre exemplificare, următoarele documente:

- Factura nr..X./21.08.2008 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. reprezentând „servicii procesare medicamente” în valoare totală de .X. lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de .X. lei și T.V.A. în sumă de .X. lei;

- documentul numit „.X. .X.” din data de 27.08.2008 emisă de .X. .X. reprezentând „servicii procesare medicamente” în valoare netă totală de .X. lei;

- Cerere către contabilitate” din data de 27.08.2008, respectiv către Departamentul financiar-contabilitate al societății .X. .X., prin care s-a aprobat achitarea „serviciilor procesare medicamente”, în valoare de .X. lei;

- Adresa din data de 22.07.2008 emisă de către societatea .X. .X., către Vama Târguri și Expoziții, înregistrată la vamă sub nr..X./07.08.2008, prin care societatea „*solicită distrugerea sub supraveghere vamală*” a următoarelor produse aflate în antrepozitul .X., respectiv:

- „X”, bucăți, ce au expirat în data de 28.05.2008;

- „.X.” (X)”, bucăți, ce au expirat în data de 28.03.2007;

- „.X.”, X bucăți, ce au expirat în data de 22.01.2008, etc., având în vedere „*că aceste flacoane nu mai pot face obiectul comercializării sau oricărui studiu clinic deoarece au expirat/sunt deteriorate*”.

- Procesul verbal de distrugere din data de 21.08.2008, încheiat „*cu ocazia distrugerii sub control vamal a următoarelor produse expirate din antrepozitul firmei S.C. .X. S.R.L. produse provenite de la firma .X. .X.*”, respectiv:

- „X”, X bucăți, ce au expirat în data de 28.05.2008;

- „.X. X” (X)”, X bucăți, ce au expirat în data de 28.03.2007;

- „.X. X mg/ml 2 ml 1’s”, X bucăți, ce au expirat în data de 22.01.2008, etc.,

proces verbal ce poartă amprenta ștampilelor societăților participante și semnăturile reprezentanților acestora, în prezența cărora s-a efectuat procesul de distrugere, respectiv Vama Târguri și Expoziții, S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. X S.R.L. și societatea .X. .X. - Reprezentanța .X..

- Anexa privind deșeurile de medicamente ce au fost colectate în luna august 2008 de la societatea .X. .X., anexă ce poartă amprenta ștampilei procesatorului S.C. .X. .X. S.R.L. și semnătura reprezentantului.

• Stocul de medicamente deținut de societatea .X. .X., în antrepozit, la data de 12.08.2008, respectiv:

- „X”, X bucăți, ce au expirat în data de 31.05.2008;
- „.X. X X”, X bucăți, ce au expirat în data de 31.03.2007;
- „.X. inj.X”, X bucăți, ce au expirat în data de 31.01.2008, etc.

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele menționate mai sus, pentru a putea concluziona dacă societatea .X. .X. poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de procesare, în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia medicamentele expirate ce au fost procesate nu apar comercializate de .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., (.X. cremă, .X., .X., .X.), ci sunt produse comercializate de societatea .X. .X. Belgia, nu poate fi reținută având în vedere următoarele:

- La capitolul III, pct.8, din prezenta decizie, societatea a prezentat autorizații de producător și autorizații de punere pe piață a medicamentelor în .X. pentru unele medicamente, documente ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

- .X. .X. este o societate stabilită și înregistrată în scopuri de T.V.A. în Elveția, și care are și cod de înregistrare în scopuri de T.V.A. emis de către autoritățile fiscale din Belgia, înregistrându-se în respectivul stat ca reprezentanță, ce nu are personalitate juridică.

Totodată, se reține că reprezentanța apare în procesul derulării tranzacțiilor comerciale din nevoia societății de a-și asigura punerea în aplicare a clauzelor contractuale pe teritoriul țării în care este înființată și îndeplinește funcții de intermediere între societatea care a constituit-o și partenerii acesteia contractuali din țara respectivă. Reprezentanța societății nu poate fi organizată ca întreprindere producătoare de mărfuri, prestatoare de servicii sau executantă ale unor lucrări.

Reprezentanța societății poate emite și primi oferte sau comenzi, poate negocia contracte, poate efectua activități de informare și reclamă comercială și poate efectua alte acte juridice și activități în numele societății care a constituit-o și în concordanță cu obiectul de activitate al acesteia.

Astfel, se reține că **răspunderea pentru actele și faptele reprezentanței revine societății care a constituit-o.**

Prin urmare, se reține că, din punct de vedere juridic, Reprezentanța societății .X.-X. .X. în Belgia, nu are personalitate juridică distinctă, aceasta reprezentând o prelungire a personalității societății-mamă ce îndeplinește acte juridice și fapte materiale în numele și pe seama societății care a constituit-o.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de serviciile de procesare a medicamentelor expirate, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, și nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, necesitatea efectuării acestor achiziții de servicii, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor și dacă aceste achiziții de servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în factura nr.X/21.11.2007, factura nr.X/05.06.2008, factura nr.X/11.06.2009 și factura nr.X/12.10.2009, emise S.C. .X. .X. S.R.L., reprezentând servicii, în condițiile în care societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documentele justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și cum au concurat acestea la realizarea operațiunilor taxabile ale societății.

Prin contestația formulată, societatea susține că serviciile facturate de S.C. .X. .X. S.R.L., reprezintă servicii închiriere sistem televoting, sistem televoting ce „a fost pus la dispoziție în cadrul conferințelor organizate de către .X.-X.” și pentru care deține „documente (factura emisă către S.C. .X. S.R.L. (i.e. RJ.X./15.11.2007) din care reiese faptul că în perioada în care a fost închiriat sistemul de televoting s-a desfășurat *Congresul Național de .X. de la Brașov*”.

Astfel, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, spre exemplificare, următoarele documente:

- Factura nr.X/21.11.2007 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. reprezentând „închiriere sistem televoting” , X bucăți, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- Contractul de prestări servicii încheiat în data de 09.11.2007, între S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de prestator, și .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă:

„Prestatorul se obligă să ofere beneficiarului prestarea serviciilor menționate în anexele la contract, pentru perioada convenită, respectând termenii și condițiile ce vor fi negociate de părți la momentul când asemenea servicii vor fi solicitate.”

- Anexa nr.1, la contractul mai sus menționat, al cărui obiect îl reprezintă: *„închiriere sistem televoting – 200 participanți”, „preț X Euro/keypad”;*

- Corespondența purtată prin e-mail cu reprezentantul societății S.C. .X. .X. S.R.L.;

- Oferta de preț emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru închirierea sistemului televoting pentru data de 15 noiembrie 2007 la Brașov pentru X de participanți, „X”, fără T.V.A.;

- Cererea de ofertă de preț efectuată de S.C. .X. .X. S.R.L. pe e-mail, către reprezentantul societății Infomedica, pentru închirierea sistemului televoting pentru data de 15 noiembrie 2007, la Brașov, pentru X de participanți, împreună cu răspunsul acestuia din data de 22 octombrie 2007, prin care menționează că *„sistemul este rezervat pentru data de 15 nov.2007”;*

- Cererea de ofertă de preț efectuată de S.C. .X. .X. S.R.L. pe e-mail, în data de 12 octombrie 2007, către reprezentantul societății Insight Research, pentru închirierea de aparate de vot pentru data de 15 iunie 2007, la Sibiu, pentru X de participanți, și revenirea din data de 15 octombrie 2007;

- Analiza ofertelor de preț pentru închirierea sistemului televoting pentru Congresul Național de .X., în care se menționează că cea mai bună ofertă este cea dată de S.C. .X. .X. S.R.L., având în vedere că prețul oferit pentru închirierea a 200 bucăți de sistem televoting este de X Euro, în timp ce la societatea Insight Research prețul era de X Euro, însă *„nu a răspuns ofertei”,* iar societatea Infomedica prețul era de X Euro, însă *„nu are X de sisteme disponibile și nici data de 15.11.2007 nu este disponibilă”;*

- Cererea de ofertă de preț efectuată de S.C. .X. .X. S.R.L. pe e-mail, către reprezentantul societății Infomedica, pentru închirierea de aparate de televoting pentru data de 15 iunie 2007, la Sibiu, pentru X de participanți, împreună cu răspunsul acestuia din data de 07 iunie 2007, prin care menționează că transmite „*oferta de preț pentru X*”, pentru că atâtea deține;

- Oferta de preț emisă de către societatea Insight Research pentru închirierea unui sistem wireless televoting la prețul de X și închirierea unui suport hardware (1 calculator + echipament interconectare) la prețul de X Euro/zi/buc.

- Factura nr.RJ.X./05.11.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând „servicii masă” pentru X persoane și „alte servicii conf.anexa 2 la contract cadru/15.10.2007.

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele menționate mai sus, pentru a concluziona dacă societatea .X. .X. poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere sistem televoting, în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de serviciile de închiriere sistem televoting, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, și nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, necesitatea efectuării acestor achiziții de servicii, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor și dacă aceste achiziții de servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./18.11.2009 emisă S.C. .X. S.A.,

reprezentând servicii expunere .X., în condițiile în care societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, dacă acestea au fost în scopul operațiunilor sale taxabile, iar din evidențele societății s-a constatat că acest produs nu figurează pe lista produselor comercializate în .X. de .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

Prin contestația formulată, societatea susține că medicamentul .X. „e produs de către .X.-X. și distribuit direct din afara României către distribuitori locali din .X.”, iar pentru justificarea prestării efective a acestor servicii, a anexat un set de documente, în susținerea contestației, cu titlu de exemplu:

- contractul încheiat între părți;
- factura emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal;
- „și o copie după revista .X. aferentă lunilor iulie –august 2009, precum și corespondența prin care se confirmă verificarea faptului că medicamentul .X. a fost expus pe raft în farmaciile .X.”.

Astfel, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, spre exemplificare, următoarele documente:

- Factura nr.00.X./18.11.2009 emisă de S.C. .X. X S.A., reprezentând „.X. iul-aug 2009” și „merchandising iun.-oct.2009”;

- Contractul de prestări servicii din data de 30.05.2009, încheiat între S.C. .X. X S.A., în calitate de prestator, și .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă prestarea de către prestator a “serviciilor menționate în anexele la contract, pentru perioada convenită, respectând termenii și condițiile ce vor fi negociate de părți la momentul când asemenea servicii vor fi solicitate”.

- Anexa 1 la contractul menționat mai sus, „cu privire la următoarele servicii: Merchandising prin expunerea pe .X. pe un raft sau ½ raft amplasat în spațiul destinat OTC pe perioada 1 iunie 2009 – 30 octombrie 2009 în farmaciile X; Publicarea unei machete de reclamă .X., format 1/1 pagina A5, în revista .X., în numărul din iulie/august 2009.”

- Revista .X. aferentă lunilor iulie –august 2009, pe coperta căreia se găsește reclama la produsul .X., și numele societății .X. .X.;

- Corespondența prin e-mail dintre reprezentanții societății .X. .X. și cei ai societății .X. XS.A., împreună cu lista „ID farmaciei .X.” ce au un raft

întreg și a celor care au o jumătate de raft .X., confirmând astfel că medicamentul .X. a fost expus pe raft în farmaciile .X..

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele menționate mai sus, pentru a concluziona dacă societatea .X. .X. poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de expunere .X., în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de achizițiile de servicii expunere .X., raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, și nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, necesitatea efectuării acestor achiziții de servicii, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor și dacă aceste achiziții de servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

*

*

*

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatară a tuturor condițiilor privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.[...]*

(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; [...] ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(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.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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.”

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatăre, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

12) Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, în condițiile în care în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a înregistrat în jurnalele de cumpărări aferent perioadei verificate, facturi emise de diverși furnizori, reprezentând prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru

care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

a) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. X .X. S.R.L., constând în monitorizare studii clinice:

- societatea nu a prezentat documente justificative, rapoarte, studii din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, care sunt produsele supuse monitorizării și dacă aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat contractul de prestări servicii nr..X./20.11.2009 încheiat între S.C. X .X. S.R.L. și .X. .X. .X. Elveția, reprezentând proiect monitorizare studiu ce se va derula începând cu data de 15.11.2009, și care nu au nicio legătură cu facturile pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

b) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. S.A., constând în servicii de marketing a produsului .X. în perioada 01.10.2009-30.11.2009:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, care sunt produsele supuse monitorizării și dacă aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat contractul FN/2009 constând în promovarea prin activități de marketing a produsului .X. în perioada 01.10.2009-30.11.2009 și transmiterea de rapoarte lunare având ca obiect evoluția vânzărilor medicamentului .X., însă nu a prezentat astfel de rapoarte menționate în contractul mai sus menționat, iar din evidențele societății s-a constatat că acest produs nu figurează pe lista produselor comercializate în .X. de .X. .X. .X. înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

c) în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare servicii de training „prezentări de impact”, „cultură organizațională”, „program First Time Manager”:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte care au fost persoanele ce au beneficiat de aceste cursuri;

- societatea nu a prezentat rapoarte privind evaluarea cursanților și nici alte documente din care să rezulte că aceste servicii sunt în scopul desfășurării activității societății, în vederea realizării de operațiuni taxabile.

d) referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 4.056 lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X..X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., reprezentând servicii training, societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și dacă sunt în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

e) cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare avans 30% conform proformă nr..X./17.03.2009, și S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări servicii, societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și dacă sunt în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Începând cu data de 22.12.2008, prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, menționate mai sus, stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din

Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) sau în baza duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., a înregistrat în jurnalele de cumpărări aferente perioadei verificate, facturi emise de diverși furnizori, reprezentând prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat

societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, astfel:

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. X .X. S.R.L., constând în monitorizare studii clinice, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- societatea nu a prezentat documente justificative, rapoarte, studii din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, care sunt produsele supuse monitorizării și dacă aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat contractul de prestări servicii nr..X./20.11.2009 încheiat între S.C. .X. S.R.L. și societatea .X. .X. .X. Elveția, reprezentând proiect monitorizare studiu ce se va derula începând cu data de 15.11.2009, și care nu au nicio legătură cu facturile pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în timpul verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- facturile prezentate de societate, în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu au fost însoțite de documente justificative;

- contractul prezentat de societate, încheiat între S.C. .X. S.R.L. și societatea .X. .X. .X. Elveția, datat decembrie 2006, nu prezintă anexe privind studiul clinic al produsului .X.;

- societatea nu a prezentat autorizația de punere pe piață a produsului .X.;

- din consultarea site-ului Agenției Naționale a Medicamentelor privind produsele farmaceutice autorizate pe piața românească, produsul „.X.” – este deținut de .X. Olanda sub nr.X/1999/01;

- conform evidențelor societății, acest produs nu a fost comercializat de .X. .X. .X. înregistrat în .X. prin reprezentant fiscal, și astfel nu se justifică studiul și vizitele la pacienți, menționată de contestatară, pentru un produs pentru care nu se deține autorizație de punere pe piață și nici nu a fost comercializat;

- societatea nu a justificat că aceste servicii au fost efectiv prestate în favoarea .X. .X. .X. prin reprezentant fiscal, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele

justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță, documente cu caracter specific, din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea, a prezentat în susținerea contestației, următoarele documente:

- factura seria TM VDZ nr..X./30.07.2008, în original, emisă de S.C. .X. S.R.L. către .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X. & .X. S.R.L., reprezentând “after conclusion X E, .X. – MTX Annex 2 Drug accountability”, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- factura seria TM VDZ nr..X./09.07.2008, în original, emisă de S.C. .X. S.R.L. către .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., reprezentând “valurator cf. ctr. VX”, “traduceri cf.ctr.SA 422” și “printing cf.ctr.SA X”, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- factura seria TM VDZ nr..X./19.06.2008, în original, emisă de S.C. IFE .X. S.R.L. către .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., reprezentând “after 50% randomizat X E” și “after close out visits X E”, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- factura seria TM VDZ nr.X/23.06.2008, în original, emisă de S.C. .X. S.R.L. către .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., reprezentând “after conclusion X E, POX-MTX IMP management”, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- documentul în limba engleză denumit „Monitoring agreement” din data de 21.11.2005, în copie, ce poartă amprenta ștampilelor societăților X .X. S.R.L. și .X. .X. .X. Elveția și semnăturile reprezentanților acestora;

- documentele în limba engleză denumite „Addendum no.1” și „Addendum no.2”, în copie, ce poartă amprenta ștampilelor societăților X .X. S.R.L. și .X. .X. .X. Elveția și semnăturile reprezentanților acestora;

- documentul în limba engleză denumit „Monitoring visits status – 14 iuliy 2008”, în copie, din analiza căruia se reține că nu prezintă relevanță în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că societatea nu a prezentat și alte documente din care să rezulte care sunt constatările acestor vizite periodice la pacienți.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate în susținerea contestației, nu dovedesc faptul că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, și prin urmare, acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Mai mult, se reține că documentele menționate mai sus, prezentate de societate în susținerea contestației, nu sunt traduse, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./4.12.2009 emisă S.C. .X. S.A., reprezentând servicii de marketing a produsului .X., în perioada 01.10.2009-30.11.2009, în condițiile în care:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii, care sunt produsele supuse monitorizării și dacă aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a prezentat contractul FN/2009 constând în promovarea prin activități de marketing a produsului .X. în perioada 01.10.2009-30.11.2009 și transmiterea de rapoarte lunare având ca obiect

evoluția vânzărilor medicamentului .X., însă nu a prezentat astfel de rapoarte menționate în contractul mai sus menționat, iar din evidențele societății s-a constatat că acest produs nu figurează pe lista produselor comercializate în .X. de .X. .X. înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în factura în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță, documente cu caracter specific, din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea, a prezentat în susținerea contestației, în copie, următoarele documente:

- factura seria FCIP nr..X./04.12.2009 emisă de S.C. .X. S.A., reprezentând „prestări servicii promovare cf.anexa X contract”, în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- contractul de prestări servicii, fără număr, fără dată, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de prestator, și .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă obligația prestatorului de a-i oferi beneficiarului *“prestarea serviciilor menționate în Anexa la contract, pentru perioada convenită”, și al cărui durată “este egală cu durata perioadei de promovare prevăzută în Anexă, respectiv 01.10.2009-30.11.2009”;*

- Anexa 1 la contractul de prestări servicii, fără număr, fără dată, încheiată între S.C. .X. S.A., în calitate de prestator, și .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., *“prin care părțile au agreeat următoarele:*

1. *Promovarea prin activități de marketing a produsului .X. 0,120 mg/0.015 mg per 24 ore x 1PL în perioada 01.10.2009-30.11.2009. Cost total: X Euro fără T.V.A.*

2. *Transmiterea de rapoarte lunare având ca obiect evoluția vânzărilor de .X..”;*

- Documentele denumite „Vânzări .X. oct.2009”, respectiv „Vânzări .X. nov.2009”, ce poartă amprenta ștampilei S.C. .X. S.A. și

semnătura reprezentantului acestei societăți, din analiza cărora se reține că au caracter general și nu fac dovada prestării serviciilor de marketing în cauză.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor „*de marketing a produsului .X.*” de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat niciun fel de astfel de documente, respectiv planul de marketing adoptat cu identificarea oportunităților și dezavantajelor, obiective de marketing și strategiile de atingere a acestora, programul acțiunilor de marketing, metodele de promovare folosite, respectiv promoții, publicitate, site web, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să stea la baza întocmirii facturii, în baza căreia societatea să-și poată exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că viziunea de marketing, este exprimată prin mixul de marketing, care presupune orientarea activității de marketing către preț, produs, plasare-distribuție și promovare în scopul atingerii obiectivelor propuse și a strategiilor și tacticilor de marketing.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate în susținerea contestației, nu dovedesc faptul că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, și prin urmare, acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția,

înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare servicii de training „prezentări de impact”, „cultură organizațională”, „program X”, în condițiile în care:

- societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte care au fost persoanele ce au beneficiat de aceste cursuri;

- societatea nu a prezentat rapoarte privind evaluarea cursanților și nici alte documente din care să rezulte că aceste servicii sunt în scopul desfășurării activității societății, în vederea realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță, documente cu caracter specific, din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că prin contestația formulată societatea nu a prezentat niciun document prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „*așa cum este specificat și în contractul încheiat între părți, serviciile respective au fost prestate numai pentru personalul angajat, societatea emițând factură în acest sens. Având în vedere faptul că, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal, menționarea numelor angajaților pe factură nu este o informație obligatorie*”, și prin urmare consideră că „*au fost îndeplinite condițiile pentru justificarea dreptului de deducere*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi, completată cu toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor „de training „prezentări de impact”, „cultură organizațională”, „program X”, de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

d) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X..X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., reprezentând servicii training, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și dacă sunt în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță, documente cu caracter specific, din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, în copie, următoarele documente:

d.1) Pentru serviciile de training, prestate de către S.C. .X. S.R.L.:
- Factura seria FALT nr.X/10.04.2008, emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând „servicii de training conform contract nr.X din data de 25.03.2008”, în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- Anexa 1 la contractul fără număr, fără dată, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de consultant, și societatea .X. .X. .X., în calitate de beneficiar, semnată la data de 25 martie 2008, prin care „*părțile au convenit derularea următoarelor programe:*

1. Modulului „X” coroborat cu .X.

Perioada: X martie 2008

Durata sesiune: X zile

Nr. participanți: X participanți

Valoare totală program: X Euro la care se adaugă T.V.A.”

- documentul denumit „Deviation form” din data de 17.03.2008, prin care se menționează: „*Deoarece Trainingul Managerul companiei nu a mai putut ține cursul de .X. programat în cadrul .X. diviziei de .X., s-a apelat la un trainer extern astfel fiind contactat Dl. X. Dl. X, activează în cadrul companiei S.C. .X. S.R.L. și are o experiență de 15 ani în cursuri oferite echipelor din domeniul farma. Faptul că este cel mai experimentat trainer din domeniul farmaceutic l-a recomandat pentru susținerea acestui curs de .X.*”. Astfel, se reține că acest document nu face dovada prestării serviciilor de training în cauză, ci așa cum recunoaște și societatea prin contestația formulată, acesta se referă doar la aprobarea trainerul urmează să susțină cursul de .X., programat în cadrul .X. diviziei de .X..

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor de training de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate în susținerea contestației, nu dovedesc faptul că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, și prin urmare, acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

d.2) Pentru serviciile de training, prestate de către S.C. .X. S.R.L.:
- Factura seria LOOK nr.X/25.09.2009, emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând „prest. serv. cf. ctr. Anexa 2”, în valoare totală de X lei, din care valoarea fără T.V.A. în sumă de X lei și T.V.A. în sumă de X lei;

- Anexa nr.2 la contractul fără număr, fără dată, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator, și societatea .X. .X. .X., în calitate de beneficiar, nedată, prin care părțile contractante „*au hotărât furnizarea către beneficiar a următorului serviciu*”: „*curs de dezvoltare al abilităților de negociere*”, pe o durată de X zile la prețul de X Euro exclusiv T.V.A. și „*sesiune de recapitulare și consolidare*”, pe durata unei zile la prețul de X Euro exclusiv T.V.A., fără însă să se specifice perioada în care se vor desfășura aceste cursuri și numărul de participanți.

- documentul denumit „.X. X” din data de 02.10.2009 emis de .X. .X. reprezentând „curs follow-up negociere”, în valoare totală netă de X lei;

- documentul denumit „Cerere către contabilitate”, Departamentul Financiar Contabilitate, prin care s-a aprobat plata facturii menționată mai sus.

De asemenea, se reține că având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor de training de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate în susținerea contestației, nu dovedesc faptul că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, și prin urmare, acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

d.3) Pentru serviciile prestate de către S.C. .X..X. S.R.L., se reține că societatea nu a prezentat niciun fel de document justificativ, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și dacă sunt în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, respectiv document/înscris prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

e) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.11.2011, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de către S.C. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare avans 30% conform proformă nr..X./17.03.2009, și S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări servicii, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative, din care să rezulte în ce au constat efectiv aceste servicii și dacă sunt în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță, documente cu caracter specific, din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, în copie, următoarele documente:

e.1) Pentru serviciile prestate de către S.C. .X. S.R.L.:

- Contractul de prestări servicii nr.X/20.05.2009, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator și societatea .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă obligația prestatorului de a-i oferi beneficiarului *“prestarea serviciilor menționate în Anexele la contract, pentru perioada convenită, respectând termenii și condițiile ce vor fi negociate de părți la momentul când asemenea servicii vor fi solicitate”* și a cărui durată *“este de 1 (un) an, cu începere de la data semnării sale de către părți”*;

- Act adițional nr.X/10.06.2009, la contractul de prestări servicii nr.X/20.05.2009, menționat mai sus, prin care se precizează că părțile „au hotărât de comun acord următoarele:

1. *Prestatorul va asigura o sesiune de training de X ore, la sediul beneficiarului, pentru maxim X persoane, pentru familiarizarea cu aplicația web de vizualizare a stocurilor.*

2. *Prestatorul va stabili o persoană de contact cu care beneficiarul să poată ține legătura în orice moment al zilei, de luni până vineri, în timpul orelor de program (9.00-17.00).[...].*

3. *Pentru procesarea unei comenzi, beneficiarul se obligă să-l anunțe pe prestator cu X zi lucrătoare înainte, până la orele 17.00.*

4. *In cazul în care există comenzi urgente, acestea vor putea fi procesate în aceeași zi, cu condiția să fie anunțate până în ora 10.00, iar comanda să nu depășească Xcolete.[...]. ”*

- Anexă la Contractul de prestări servicii nr.X/20.05.2009, menționat mai sus, în care sunt enumerate costurile unitare (lei/buc) ale serviciilor de management materiale de marketing;

- Act adițional nr.X/1.06.2010, la contractul de prestări servicii nr.X/20.05.2009, menționat mai sus, al cărui obiectul îl constituie „prelungirea Contractul cadru nr.X din data de 20.05.2009, până la data de 31.12.2010”;

- Act adițional nr.X/15.12.2010, la contractul de prestări servicii nr.X/20.05.2009, menționat mai sus, al cărui obiectul îl constituie „prelungirea Contractul cadru nr.X din data de 20.05.2009, până la data de 31.12.2011”;

- Câte o Anexă la Actele adiționale menționate mai sus, în care sunt enumerate costurile unitare (lei/buc) ale serviciilor de management materiale de marketing;

- Factura seria OPS nr.X/31.12.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând „prestări servicii conform ctr.nr.X/20.05.2009. ad.X/01.06.2010 pentru luna decembrie 2010 – .X. .X.”, în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- Factura seria OPS nr.X/30.06.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând „prestări servicii iunie 2010 conform ctr.nr.X/20.05.2009”, în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

De asemenea, se reține că având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai

fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi „*întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal*”, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor de training de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere caracterul de maximă generalitate al documentelor prezentate de societate, se reține că acestea nu sunt de natură a proba **prestarea efectivă a “serviciilor de management ale materialelor de marketing și pixuri înscrispionate cu logo .X.”**.

Astfel, se reține că societatea nu a demonstrat cu documente justificative demersurile întreprinse cu privire la modul de desfășurare a activității de management, enumerate în contractul de servicii nr.X/20.05.2009, menționat mai sus, respectiv:

- perioada când s-a desfășurat sesiunea de training de 1-2 ore, efectuată de prestator la sediul beneficiarului;
- care au fost cele X persoane, care au beneficiat de training, pentru familiarizarea cu aplicația web de vizualizare a stocurilor;
- care a fost persoană de contact desemnată de beneficiar să poată ține legătura cu prestatorul în orice moment al zilei, de luni până vineri, în timpul orelor de program (9.00-17.00);
- comenzi ce au fost procesate de prestator, etc.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate, nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

e.2) Pentru serviciile prestate de către S.C. .X. S.R.L.:

• Contractul de prestări servicii nr.X/20.03.2009, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator și societatea .X. .X. .X. Elveția înregistrată în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. .X.&.X. S.R.L., în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă obligația prestatorului de a-i oferi beneficiarului “*prestarea serviciilor menționate în Anexele la contract, pentru perioada convenită, respectând termenii și condițiile ce vor fi negociate de părți la momentul când asemenea servicii vor fi solicitate*” și a cărui durată

“este de 1 (un) an, cu începere de la data semnării sale de către ambele părți”;

- Act adițional nr.X/19.03.2009, la contractul de prestări servicii nr.X/17.03.2009, prin care se stipulează acordarea unui „discount de volum în funcție de cifra de afaceri realizată”.

- Anexa nr.X/17.03.2009, la contractul din data de 17.03.2009, al cărui obiect îl reprezintă furnizarea de către S.C. .X S.R.L. a X bucăți de pixuri metalice grate cu logo-ul .X..

- Factura seria LST nr.X/17.03.2009 emisă de S.C. .X.Com S.R.L., reprezentând „avans 30% cf.prof.X/17.03.2009, prof.1X/17.03.2009”, în valoare totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Totodată, se reține că societatea nu a prezentat factura finală emisă de furnizorul S.C. .X. S.R.L. reprezentând achiziția bunului sau serviciului pentru care anterior s-a facturat avansul, și nu a prezentat documente și nici alte explicații din care să rezulte starea de fapt, în prezent a acestui avans, în baza căruia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi „întocmită în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5) din Codul fiscal”, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor respective de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că documentele prezentate de societate în susținerea contestației, nu dovedesc faptul că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, și prin urmare, acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și faptul că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice că achizițiile de bunuri și servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr.F-B .X./28.10.2011 în sumă totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-B .X./28.10.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./28.10.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

*

*

*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-B .X./28.10.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru suma totală de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2). Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. .X. .X. Elveția, înregistrată în scopuri de T.V.A. în .X. prin reprezentant fiscal S.C. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. F-B .X./28.10.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., pentru suma totală de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
X**

X