



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.ro

**Decizia nr. 426/ 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907504/15.09.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./13.09.2011 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/15.09.2011 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./02.08.2011.

S.C. .X. S.R.L. este persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J52/.X./2005, având cod unic de înregistrare RO X. Sediul social al **S.C. .X. S.R.L.** este situat în .X., B-dul .X., nr.X- corp A, județul .X. și are ca obiect principal de activitate: "*producția de țesătură*"- Cod CAEN 1320, la data depunerii contestației figurând la poziția nr.X din anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectul contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** îl constituie Decizia de impunere nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./02.08.2011, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA suplimentară stabilită de inspecția fiscală.

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, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **03.08.2011**, așa cum reiese din amprenta stampilei societății aplicată pe adresa de comunicare a actelor administrative fiscale și data înregistrării contestației respectiv **02.09.2011**, așa cum reiese din amprenta ștampilei Serviciului registratură al D.G.A.M.C. aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.1lit.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 legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. din .X..

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. consideră că nu datorează la bugetul de stat suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar din următoarele motive:

Conform Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, nu a fost acceptat de către organele de inspecție fiscală dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de servicii de marketing și vânzări pentru perioada ianuarie - mai 2011, motivat de faptul că serviciile oferite de societatea din grup .X.BELGIA sunt furnizate în interesul societății din grup .X.BELGIA și nu în interesul S.C. .X. S.R.L., prin urmare S.C. .X. S.R.L. nu beneficiază de aceste servicii.

Societatea susține că TVA aferentă acestor servicii de marketing și vânzări este deductibilă, întrucât S.C. .X. S.R.L. este beneficiarul efectiv al acestor servicii. Structura operațională a vânzărilor către client folosită de S.C. .X. S.R.L. include interpunerea unui intermediar, respectiv .X.BELGIA, în vederea colectării creanțelor rezultate de la clienți în urma vânzărilor. Prin urmare s-a decis contractarea unei societăți de factoring care să acopere o mare parte din valoarea facturilor. .X.BELGIA a decis încheierea unui contract de factoring cu o societate financiară belgiană. În vederea colectării creanțelor rezultate din vânzări s-a decis facturarea acestora prin intermediul .X.BELGIA, acesta fiind un interpus între S.C. .X. S.R.L. și clientul final.

S.C. .X. S.R.L. este singura producătoare de bunuri, respectiv tesături, din cadrul grupului, serviciile de marketing și vânzări îi sunt alocabile în mod direct deoarece produsele acesteia fac obiectul vânzărilor, publicității, târgurilor, fără a beneficia de aceste servicii de marketing și vânzări, societatea românească nu ar avea posibilitatea de a-și vinde produsele în mod direct și efectiv, de a genera profituri.

Societatea susține că dreptul de deducere a TVA se exercită ea fiind beneficiara efectivă a serviciilor de marketing și vânzări, deoarece esența comercială a tranzacției prevalează forma juridică a acesteia, conform principiului prelevanței economice asupra juridicului, respectiv art.11 din Codul fiscal.

S.C. .X. S.R.L. solicită în eventualitatea menținerii refuzului dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de marketing și vânzări, în sumă de .X. lei, anularea obligației de colectare a TVA aferentă aceluiași factură (înregistrată ca urmare a taxării inverse) având în vedere că, beneficiarul nefiind S.C. .X. S.R.L., serviciile nu pot fi în mod legitim și rezonabil încadrate conform art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca fiind prestate în România. Dacă serviciile nu sunt în beneficiul societății românești și prin urmare nu sunt prestate în România, atunci persoana juridică română nu are obligația de a colecta TVA aferent unor servicii de care nu beneficiază.

Față de argumentele susținute, societatea solicită să se desființeze Decizia de impunere nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind TVA, ca fiind netemeinică și să se dispună aprobarea deductibilității sumei de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de marketing și vânzări facturate de către societatea belgiană .X.BELGIA.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC-.X./02.08.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată datorate bugetului de stat de către S.C. .X. S.R.L. în sumă totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Perioada supusă verificării : 01.01.2011-31.05.2011

Conform deconturilor de taxa pe valoarea adăugată depuse și înregistrate în termenul legal la D.G.A.M.C., pentru perioada ianuarie – mai 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat TVA de rambursat cumulată în sumă de .X. lei, sumă care a fost solicitată la rambursare prin deconturile de TVA.

Din verificarea efectuată în perioada ianuarie – mai 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat și dedus TVA aferentă facturilor de prestări de servicii de marketing emise de societatea din grup .X.BELGIA, pentru care a înregistrat conform art.156² din Codul fiscal, TVA deductibilă și colectată în sumă de .X. lei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente care să justifice efectuarea serviciilor

stipulate în contractul de marketing, în interesul societății, fapt pentru care aceasta nu are drept de deducere a TVA aferentă facturilor emise astfel:

- în luna ianuarie 2011 în sumă totală de .X. lei cu TVA aferent în sumă de .X. lei;
- în luna februarie 2011 în sumă totală de .X. lei cu TVA aferent în sumă de .X. lei;
- în luna aprilie 2011 în sumă totală de .X. lei cu TVA aferent în sumă de .X. lei;
- în luna mai 2011 în sumă totală de .X. lei cu TVA aferent în sumă de .X. lei.

Pentru luna martie 2011, din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că rulajul debitor al contului 4424 “TVA de recuperat” în sumă de .X. lei din bilanța de verificare întocmită pentru luna martie corespunde cu cel înscris în decontul de TVA aferent acestei luni, și nu au fost constatate deficiențe care să reducă TVA de rambursat solicitat.

Principalul client al S.C. .X. S.R.L. în perioada ianuarie – mai 2011 este .X.BELGIA care este și furnizorul de servicii de management și marketing. Din documentele verificate, organele de inspecție fiscală reiese participarea la diferite târguri și expoziții însă sub numele de .X.BELGIA și nu sub numele de .X. S.R.L. Având în vedere că .X.BELGIA este principalul client al societății și are calitatea de revânzător al tesăturii achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., găsirea de noi clienți este în interesul societății belgiene și nu în cel al societății S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au solicitat documente cu privire la non-transferuri care nu au fost prezentate și de asemenea societatea nu a întocmit registrul non-transferurilor.

În urma deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor de marketing și vânzări facturate de către societatea belgiană .X., solicitată la rambursare de S.C. .X. S.R.L., nu este deductibilă fiscal.

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

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de vânzări și marketing, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică cu documente faptul că serviciile achiziționate au fost în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada ianuarie – mai 2011 S.C. .X. S.R.L. a evidențiat și dedus TVA aferentă facturilor de prestări servicii de vânzări și marketing emise de societatea din grup .X.BELGIA, pentru care a înregistrat conform prevederilor art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA deductibilă și colectată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală pe baza documentelor puse la dispoziție de S.C. .X. S.R.L. a constatat că serviciile oferite de societatea din grup .X.BELGIA sunt furnizate în interesul acestei societăți și nu în interesul S.C. .X. S.R.L. și ca urmare TVA aferentă în sumă totală de .X. lei nu este deductibilă.

Prin contestația formulată societatea susține că: *”S.C. .X. S.R.L. este singura producătoare de bunuri, respectiv tesături, din cadrul grupului, serviciile de marketing și vânzări îi sunt alocabile în mod direct deoarece produsele acesteia fac obiectul vânzărilor, publicității, târgurilor, fără a beneficia de aceste servicii de marketing și vânzări, societatea românească nu ar avea posibilitatea de a-și vinde produsele în mod direct și efectiv, de a genera profituri.”*

De asemenea, societatea solicită: *”în eventualitatea menținerii refuzului dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de marketing și vânzări, în sumă de .X. lei, anularea obligației de colectare a TVA aferentă aceluiași facturi (înregistrată ca urmare a taxării inverse) având în vedere că, beneficiarul nefiind S.C. .X. S.R.L., serviciile nu pot fi în mod legitim și rezonabil încadrate conform art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca fiind prestate în România.”*

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

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

a) operațiuni taxabile;

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere, la art.146 alin.1 lit.a) și lit.b) din același act normativ este stipulat:

„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);”

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la

plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

De asemenea, se reține că persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă organele de inspecție fiscală sunt cele abilitate să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunerea acestora, revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Prevederile art.133 (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Locul prestării de servicii (...)

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.(...)”, coroborat cu prevederile art.150 din același act normativ:

“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România(....)

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin.(4) sau (5).”

Deși S.C. .X. S.R.L. a încheiat contractul de servicii strategii vânzări și marketing nr..X./01.07.2009 cu .X.BELGIA (furnizor) având drept obiect efectuarea de către furnizor de servicii profesionale privind strategii de

vânzări și marketing care includ fără limitare: identitate marcă, promoții de impact, recunoașterea pieței țintă, cercetare locală, regională și internațională, societatea nu a depus documente din care să rezulte că aceste servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Mai mult, legiuitorul a impus măsuri legale exprese pentru a se putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și implicit al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți nu este suficient pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul având obligația să justifice cu documente specifice prestarea efectivă a serviciilor de strategii vânzări și marketing.

S.C. .X. S.R.L. nu a făcut dovada, cu documente, că aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, nespecificând în ce mod noțiuni de strategie de vânzare și marketing, au condus la realizarea de operațiuni taxabile specifice activității contestatoarei, respectiv fabricare de denim și tesături conexe pe care să le vândă pe piața internațională, prezentări și participarea la târguri și expoziții specifice industriei textile, rapoarte privind analize de piață, studii privind piața relevantă și nișele de penetrare comercială pe piețe tradiționale.

Chiar dacă societatea nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de strategii de vânzări și marketing și totodată folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea serviciilor respective conform contractului dintre cele două părți, documente din care să rezulte că serviciile de strategii vânzări și marketing achiziționate sunt în conformitate cu prevederile contractuale, respectiv portofoliu nou de clienți, participare la targuri și expoziții, acțiuni de promovare a brandului propriu al S.C. .X. S.R.L., orice alte documente cu caracter specific al serviciilor de strategii și vânzări.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unor facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile primite, S.C. .X. S.R.L. având obligația să justifice că achiziționarea serviciilor efectiv prestate sunt în scopul operațiunilor sale taxabile.

Susținerea S.C. .X. S.R.L. potrivit căreia: *„dacă serviciile nu sunt în beneficiul societății românești și prin urmare nu sunt prestate în România, atunci persoana juridică română nu are obligația de a colecta TVA aferent unor servicii de care nu beneficiază”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a reținut în prezenta decizie locul prestării serviciilor de vânzare și marketing este în România, deci persoana obligată la plata taxei este S.C. .X. S.R.L., dar contestatoarea nu poate

beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei întrucât nu a justificat nici organelor de inspecție fiscală nici organelor de soluționare a contestației că aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține, că documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală atestă participarea la diferite târguri și expoziții însă sub numele de .X. BELGIA și nu sub numele de S.C. .X. S.R.L. Având în vedere că .X. BELGIA este principalul client al societății și are calitatea de revânzător al tesăturii achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., găsirea de noi clienți este în interesul societății belgiene și nu în cel al S.C. .X. S.R.L.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se mai reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au contestat realitatea serviciilor de marketing prestate de .X. BELGIA ci faptul că aceste servicii nu au fost efectuate în interesul societății S.C. .X. S.R.L., ci în interesul societății din grup .X. BELGIA.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, atâta timp cât societatea nu face dovada cu documente justificative că serviciile de vânzări și de marketing prestate de .X. BELGIA nu au fost efectuate în interesul S.C. .X. S.R.L., motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: “**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**”, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
X**

X