



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație 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. / 2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. X S.R.L.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice, prin adresa înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor cu privire la contestația **S.C. X S.R.L.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere întocmită în baza raportului de inspecție fiscală încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice și are ca obiect suma reprezentând:

- impozit pe profit,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei 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. Decizia de impunere a fost comunicată societății conform ștampilei aplicată de societate pe decizia de impunere, iar contestația a fost înregistrată potrivit ștampilei aplicată de Direcția generală a finanțelor publice, pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrație

Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului, precizând următoarele:

În ceea ce privește cheltuielile aferente reabilitării sediului Poliției V constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform protocolului de colaborare încheiat între Ministerul Internelor și Reformei, Inspectoratul de poliție și **S.C. X S.R.L.**, poliția trebuia să pună la dispoziția societății spațiul de la V pentru a fi amenajat.

Faptul că poliția a pus la dispoziția **S.C. X S.R.L.** un alt spațiu nu are relevanța întrucât societatea a efectuat cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile deoarece numai prin angajarea acestor cheltuieli s-a putut pune în practică contractul de asociere încheiat cu Primăria orașului. Prin acest contract, **S.C. X S.R.L.** avea dreptul să încaseze o cotă din amenzi.

În ceea ce privește cheltuielile cu instalarea unui al treilea cinemometru în localitatea D fără finalizarea efectivă a lucrărilor și realizarea veniturilor, organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acordat dreptul de deducere acestor cheltuieli întrucât lucrările nu au fost finalizate până la data controlului ca urmare a unor probleme tehnice constatate de către S.C. O S.A. în momentul efectuării probelor de semnal în locațiile stabilite.

Societatea precizează că locațiile în care se amplasează aceste cinemometre sunt stabilite de către organele Inspectoratelor de Poliție județene, serviciul poliției rutiere în baza analizei statistice a evenimentelor rutiere.

În consecință, S.C. O S.A. urma să găsească soluții tehnice pentru problema apărută însă acțiunea a fost amânată prin dispoziția IGPR, Direcția poliției rutiere până la remedierea deficiențelor și completarea cadrului legal în domeniu.

S.C. X S.R.L. menționează că în localitatea D erau instalate deja două cinemometre care funcționau în baza contractului de asociere încheiat cu Primăria comunei. Astfel, cheltuielile cu al treilea cinemometru sunt cheltuieli în derulare efectuate în scopul realizării de venituri.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate în județul M, organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acordat dreptul de deducere acestor cheltuieli întrucât lucrările au fost efectuate de S.C. L S.R.L. în baza contractului al cărui obiect consta în întocmirea documentației plan de situație în vederea instalării aparate radar în localitățile C – două locații, CI – o locație, I – o locație. Lucrarea a fost realizată de către prestator conform contractului, continuarea altor lucrări urmând a fi efectuată după clarificarea tuturor aspectelor ridicate de IGPR prin dispoziție.

Totodată, societatea precizează că pe raza localităților C, CI, I au fost efectuate aceste cheltuieli în baza contractelor de asociere încheiate cu Primaria C și încheiate cu Primaria I, urmând ca pe viitor să fie instalate și în aceste localități cinemometre care să ducă la realizarea de venituri.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate în județele B și BT, pentru instalarea de cinemometre sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri întrucât Primăria orașului a încasat venituri din amenzi ca urmare a utilizării acestora, venituri din care **S.C. X S.R.L.** îi revine cotă parte conform prevederilor contractului de asociere.

Societatea precizează că toate cheltuielile au fost făcute în scopul măririi siguranței rutiere, reducerea evenimentelor rutiere și întărirea respectării regulilor de circulație în baza contractelor încheiate cu primăriile și a protocoalelor de colaborare încheiate cu Inspectoratele județene de poliție.

În ceea ce privește notificarea trimisă de Consiliul local **S.C. X S.R.L.** privind rezilierea contractului, societatea precizează că această solicitare este nefondată iar contractul este în vigoare.

S.C. X S.R.L. menționează că lucrările privind sistemul de monitorizare a traficului în jud. B au fost finalizate, acesta funcționând o perioadă. Societatea a solicitat Consiliului local al orașului să comunice sumele încasate în vederea facturării sumei ce revenea **S.C. X S.R.L.** pentru prestația efectuată conform contractului iar prin adresa primăria a precizat că nu poate da curs solicitării întrucât aștepta decizia organelor abilitate.

De asemenea, și lucrările efectuate în jud. BT urmau să fie continuate după clarificarea tuturor aspectelor ridicate de IGPR prin dispoziția.

S.C. X S.R.L. precizează că furnizorul OTGMBN remite către societate factura proformă. În data de 19.11.2004 **S.C. X S.R.L.** a achitat în avans către firma contravaloarea facturii menționate iar aceasta livrează marfa achitata în avans cu factura.

La data de 06.12.2004, **S.C. X S.R.L.** achită în contul T cu ordinul de plată taxa pe valoarea adăugată în vamă, taxe vamale și comision vamal aferente facturii.

Astfel, în mod eronat T a completat DVI cu datele **S.C. XE S.R.L.** în loc de **S.C. X S.R.L.**, datele de identificare ale **S.C. XE S.R.L.** existând în baza de date ale acestuia.

Societatea precizează că toate documentele, factura proformă achitată în avans către furnizorul extern, factura care a însoțit marfa, scrisoarea de transport aerian confirmă faptul că beneficiarul este **S.C. X S.R.L.** În DVI este completat corect numărul facturii aparținând **S.C. X S.R.L.**

În ceea ce privește furnizorul extern TR remite către **S.C. X S.R.L.** factura reprezentând 224 bucăți surse de alimentare LPT63 necesare societății în procesul de producție.

Societatea menționează că S.C. R S.A. urma să efectueze formalitățile vamale. Ca și în cazul T, S.C. R S.A. a completat documentele

cu numele **S.C. XE S.R.L.** însă factura confirmă faptul că destinatarul real al mărfii sosite este **S.C. X S.R.L.**

În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere de către organele de inspecție fiscală, societatea precizează că a încheiat în calitate de licențiat contractul de licență cu **S.C. XE S.R.L.** în calitate de licențiator, obiectul acestuia fiind transmiterea prin licență către licențiat a drepturilor cu privire la brevetul de invenție.

S.C. X S.R.L., în baza anexei 1 la contract, pentru perioada iunie 2005 – 30.06.2008 a calculat și virat redevența în contul inventatorului. Astfel, societatea precizează că a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu redevența cu nota contabilă, a înregistrat și virat la buget impozitul pe redevențe și a virat redevența în contul inventatorului.

În mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile pentru anul 2008 pe motiv că nu sunt aferente veniturilor realizate în anul 2008 întrucât societatea a obținut venituri iar organele ar fi putut acorda deductibilitate pentru perioada 2005-2007 când s-au obținut veniturile strict legate de achitarea acestor drepturi de licență.

În ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile pentru că nu au fost prezentate documente justificative, **S.C. X S.R.L.** precizează că facturile emise de S.C. A S.A.L. reprezintă cheltuieli de cazare, respectiv transport aferente deplasării administratorului societății în M pentru discuții de afaceri. Celelalte cheltuieli, respectiv cu masa, protocol, diurnă au fost suportate de către administrator.

Între **S.C. X S.R.L.** și **S.C. XE S.R.L.** a fost încheiat contractul de prestări servicii valabil pentru perioada 01.01.2006-30.04.2006 al cărui obiect îl constituie prestarea de servicii informatice. Astfel, constatarea organelor de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea acestor cheltuieli întrucât nu există contract între părți și documente justificative este eronată.

Organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acordat drept de deducere pentru achiziții pe bonuri fiscale de combustibil întrucât toate aceste achiziții au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, fapt necontestat de organele fiscale.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acordat drept de deducere pentru achiziții cu facturi sau DVI având fie lipsă cod fiscal cumpărător, fie înscris eronat, fie factura a fost emisă pe numele **S.C. XE S.R.L.** întrucât toate aceste achiziții au fost achitate de către societate și au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, fapt necontestat de organele fiscale.

Totodată, societatea contestă și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată** societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă este nedeductibilă din aceleași considerente ca la impozitul pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă contravalorii amenzilor contravenționale încasate de primării și rămase la dispoziția acestora, societatea precizează că în perioada 2006-2008 a încheiat contracte de asociere cu consiliile locale ale comunelor S, T, D, DU și F.

Contractele de asociere prevăd că veniturile supuse împărțirii între primării și **S.C. X S.R.L** sunt veniturile obținute de primării din încasarea amenzilor contravenționale aplicate pentru contravențiile surprinse cu echipamentele tehnice puse la dispoziție și montate de societate. În toate contractele se precizează clar că primăriile sunt cele care încasează în totalitate amenzile, urmând ca ulterior după scăderea din aceste amenzi a anumitor categorii de cheltuieli care inițial erau suportate de **S.C. X S.R.L**, să se împartă suma rămasă. Practic, societatea reimpune cheltuielile suportate prin facturare către primării, reimpunerea regăsindu-se doar în cazul primăriilor D, DU și F.

S.C. X S.R.L menționează faptul că amenzile contravenționale supuse împărțirii între părți sunt încasate în totalitate de către primării potrivit OG nr. 2/2001 care precizează ca amenzile sunt venituri ale bugetului local. Astfel, abia după încasarea amenzilor primăriile comunicau **S.C. X S.R.L** extrasele de cont ale conturilor de trezorerie în care se realizau încasările.

Societatea precizează că după primirea extraselor, întocmea o factură la care se colecta TVA. Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să facă o analiză mai atentă a prevederilor art. 156 alin. 5 din Codul fiscal și ale pct. 79 alin. 4 din HG nr. 44/2004 referitoare la contractele de asociere în participațiune în sensul că aceste contracte de asociere încheiate de **S.C. X S.R.L** sunt atipice, respectiv ca veniturile din amenzi sunt contabilizate integral de primării iar cheltuielile sunt contabilizate de societate iar uneori reimpunute prin refacturare primăriilor, obiectul acestora fiind exploatarea în comun a unor echipamente tehnice cu scopul obținerii și împărțirii veniturilor.

De asemenea, societatea precizează că primăria a acționat în nume propriu atunci când a încasat amenzile iar **S.C. X S.R.L** a acționat în nume propriu atunci când a facturat cota care i se cuvenea din amenzi.

În opinia societății, veniturile încasate din amenzi nu sunt purtătoare de TVA, încasarea acestora nefiind o operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA care să se încadreze la art. 127 din Codul fiscal.

Societatea precizează că numai cota parte încasată din amenzi de către aceasta este purtătoare de TVA și nu toată suma încasată de primărie și rămasă la dispoziția acesteia.

Totodată, **S.C. CODEC S.R.L** menționează că nu are relevanță cine avea obligația să contabilizeze veniturile din amenzi întrucât aceste venituri nu sunt supuse TVA.

Societatea precizează că în același sens este și răspunsul Direcției generale impozite indirecte din Ministerul Finanțelor Publice.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, societatea precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au dispus colectarea întrucât această taxă pe valoarea adăugată este aferentă facturilor care reprezintă contravaloarea unor matrițe realizate de **S.C. X S.R.L** pentru clienți externi, respectiv U și BK care au acceptat plata acestora.

De asemenea, societatea contestă și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

II. Prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice, au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit:

Conform art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 și pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 nu sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază documente justificative, astfel:

- suma reprezentând cheltuieli cu achiziții pe bonuri fiscale în care nu este înscrisă denumirea firmei și numărul de înmatriculare al autovehiculului, adresa și codul de identificare fiscală,

- suma reprezentând cheltuieli înscrise în facturi care nu cuprind informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. 8 din Legea nr. 571/2003. Astfel, organele de inspecție fiscală au identificat facturi emise pe numele S.C. XE S.R.L. sau pe persoane fizice, declarații vamale de import în care la rubrica destinatar a fost înscrisă S.C. XE S.R.L. cu datele de identificare ale acesteia, facturi cu lipsă cod fiscal cumpărător sau denumirea produselor achiziționate lipsă, etc.,

- suma reprezentând cheltuieli cu deplasări pentru care nu au fost prezentate documente justificative, respectiv ordine de deplasare,

- suma reprezentând cheltuieli aferente reabilitării sediului Poliției V, locația inițială a dispeceratului pentru jud. B. Organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a fost mutat din localitatea V în localitatea B fără ca **S.C. X S.R.L** să obțină venituri din instalarea cinemometrelor și fără să fie recuperate cheltuielile efectuate,

- suma reprezentând cheltuieli cu instalarea unui al treilea cinemometru în localitatea D fără finalizarea efectivă a lucrărilor și realizarea veniturilor,

- suma reprezentând cheltuieli efectuate în județul M, lucrările fiind întrerupte,

- suma reprezentând cheltuieli efectuate în județul B (au fost instalate cinemometre) și județul BO (nu au fost instalate cinemometre), **S.C. X S.R.L** nerealizând venituri. La neacordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au avut în vedere notificarea primăriei orașului Însurăței pentru rezilierea contractului de asociere, adresa IGP Direcția Poliției Rutiere prin care Inspectoratelor de poliție județene le-au fost

anulate avizele de implementare și exploatare a cinemometrelor precum și prevederile art. 8 alin. 3 din OG nr. 2/2001.

- suma reprezentând cheltuieli aferente unor servicii efectuate de către S.C. XE S.R.L. fără a prezenta un contract și alte documente justificative.

- conform art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 și pct 44 din HG nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, înregistrarea în evidența contabilă efectuându-se în baza notei contabile deși din contractul de licență rezultă o operațiune de prestări servicii efectuate de S.C. XE S.R.L. către **S.C. X S.R.L.** Mai mult, din conținutul contractului rezultă că transmiterea folosinței se face pe durata unui an de zile de la data semnării contractului (01.08.2008) și nu retroactiv.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere aferente.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu cuprind informațiile obligatorii prevăzute de art. 155 alin. 8 din Legea nr. 571/2003. Astfel, organele de inspecție fiscală au identificat facturi emise pe numele S.C. XE S.R.L. sau pe persoane fizice, declarații vamale de import în care la rubrica destinatar a fost înscrisă S.C. XE S.R.L. cu datele de identificare ale acesteia, facturi cu lipsă cod fiscal cumpărător sau denumirea produselor achiziționate lipsă, etc.,

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarații vamale de import în care la rubrica destinatar a fost înscrisă S.C. XE S.R.L., cu datele de identificare ale acesteia, încălcându-se astfel prevederile art. 145 alin 8 lit b din Legea nr. 571/2003.

S.C. X S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată de pe bonuri fiscale reprezentând achiziție de combustibil ori alte achiziții fără să fie înscrisă denumirea firmei și numărul de înmatriculare al autovehiculului, încălcându-se, în funcție de perioadă la care se referă prevederile pct. 51 alin. 2, respectiv pct. 46 alin. 2 din HG nr. 44/2004.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată reprezentând servicii efectuate de către S.C. XE S.R.L. fără a prezenta un contract și alte documente justificative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată reprezentând cheltuieli efectuate în județul B (au fost instalate cinemometre) și județul BO (nu au fost instalate cinemometre), **S.C. X S.R.L.** nerealizând venituri. La neacordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au avut în vedere notificarea primăriei orașului pentru rezilierea contractului de asociere, adresa IGP Direcția Poliției Rutiere prin care Inspectoratelor de poliție județene le-au fost anulate avizele de implementare și exploatare a cinemometrelor precum și prevederile art. 8 alin. 3 din OG nr. 2/2001.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată reprezentând reabilitarea sediului Poliției V, locația inițială a dispeceratului pentru jud. B. Organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a fost mutat din localitatea V în localitatea B fără ca **S.C. X S.R.L** să obțină venituri din instalarea cinemometrelor și fără să fie recuperate cheltuielile efectuate.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată reprezentând cheltuieli cu instalarea unui al treilea cinemometru în localitatea D întrucât nu s-au finalizat lucrările și nu au fost realizate venituri.

Organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor la export efectuate în perioada 2004-2006 pentru care nu s-au prezentat documentele vamale de export pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată conform OMFP nr. 1846/2003.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată reprezentând diferența între taxa pe valoarea adăugată aferentă valorii integrale a amenzilor încasate și taxa pe valoarea adăugată colectată de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru exploatarea cinemometrelor, între **S.C. X S.R.L** și diverse primării au fost încheiate contracte de asociere având ca obiect mărirea siguranței rutiere, reducerea evenimentelor rutiere și întărirea respectării regulilor de circulație, rezultatele demersurilor constând în “emiterea în mod automat de documente”, în speță amenzi contravenționale supervizate de organele de poliție.

Așa cum rezultă din conținutul contractelor încheiate, rezultatul acestei asocieri este acela de a obține venituri din amenzile încasate, veniturile astfel obținute fiind rezultatul unor activități economice.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art. 126 și art. 137 din Legea nr. 571/2003, operațiunile desfășurate sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată la întreaga sumă încasată, nefiind posibilă fracționarea acesteia, respective colectarea de TVA doar pentru partea din asociere care revine **S.C. X S.R.L** și scutită de TVA pentru partea ce revine primăriilor.

În conformitate cu prevederile art. 127 alin. 10 din Legea nr. 571/2003, asocierile dintre **S.C. X S.R.L** și consiliile locale ori primăriile localităților cu care au fost încheiate contracte de asociere, din punct de vedere fiscal sunt tratate drept asocieri în participațiune.

Având în vedere că **S.C. X S.R.L** potrivit contractelor de asociere a înregistrat cheltuielile aferente asocierii precum și evidența și distribuția părții corespunzătoare din veniturile realizate fiecărui asociat proporțional cu cota de participare, aceasta avea obligația să conducă distinct evidența cheltuielilor și veniturilor la nivelul asocierii.

În consecință, ținând cont de prevederile art. 156 alin. 5 din Legea nr. 571/2003, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată

revin asociatului **S.C. X S.R.L.**, cu atât mai mult cu cât societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat majorari de întârziere aferente.

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

1. Referitor la impozitul pe profit

a. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile efectuate de S.C. X S.R.L cu reabilitarea sediului Poliției V și cu lucrările efectuate în județul M în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere documentele prezentate de societate.

În fapt, la data de 12.03.2008, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu Inspectoratul de Poliție al județului B protocolul de colaborare prin care una dintre obligațiile contestatoarei era să amenajeze spațiul dispeceratului central.

În baza protocolului menționat mai sus, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu S.C. F S.R.L. contractul de execuție de lucrări, al cărui obiect îl constituie reabilitarea sediului Poliției V.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că locația inițială a dispeceratului a fost mutat din localitatea V în localitatea B iar societatea nu a obținut venituri și nu a recuperat cheltuielile, motiv pentru care au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil potrivit art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, la data de 17.12.2008, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu S.C. L S.R.L. contractul de prestări servicii, al cărui obiect îl constituie întocmirea documentației pentru un plan de situație în vederea instalării de aparate radar în localitățile C, CI și I.

În baza acestui contract, S.C. L S.R.L. a emis către contestatoare factura, cheltuială pe care **S.C. X S.R.L** a considerat-o ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările efectuate în județul M au fost întrerupte, motiv pentru care au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil potrivit art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

În drept, art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Pct. 22 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:

„Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că la calculul profitului impozabil sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Pct. 48 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:

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

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

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate [...].”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că la data de 12.03.2008, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu Inspectoratul de Poliție protocolul de colaborare, anexat în copie la dosarul cauzei, al cărui obiect îl constituie „realizarea unui sistem de înregistrare și urmarire a traficului rutier în vederea depistării depășirii limitelor de viteză legală ale participanților la trafic care circulă pe raza județului B.”

La punctul 1 din Protocol, denumit “Componentele sistemului” sunt enumerate componentele, respectiv:

“1.1.1 cinemometre X C01

1.1.2 server-ul central

1.1.3 patru stații agent

1.1.4 imprimanta, mașina de împlicuit [...]” iar la punctul 2.1

“Obligațiile S.C. X S.R.L ” se precizează:

“Să amenajeze dispeceratul central cu: obiecte de mobilier, instalație de aer condiționat, uși fonoizolante, imprimante, mașină de împlicuit, 4 stații agent specificate la punctele 1.1.2, 1.1.3 și 1.1.4. ”

În baza protocolului mai sus menționat, societatea contestatoare a încheiat cu S.C. F S.R.L. contractul de execuție de lucrări, anexat în copie la dosarul cauzei, al cărui obiect îl constituie reabilitarea sediului Poliției V iar la punctul 2.2 din contract se prevede că societatea contestatoare se obligă să plătească executantului pretul inclusiv TVA pentru lucrările executate.

Urmare a contractului încheiat, S.C. F S.R.L. a emis catre contestatoare factura.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli înscrise în factura sunt nedeductibile întrucât locația inițială a dispeceratului a fost mutat din localitatea V în localitatea B iar societatea nu a obținut venituri și nu a recuperat cheltuielile.

Prin adresa, Inspectoratul de Poliție al județului Brăila, Serviciul rutier precizează societății contestatoare că potrivit *“Protocolului de colaborare, Inspectoratul de Poliție al județului B a pus la dispoziția S.C. X S.R.L un spațiu în cadrul Poliției comunale V pentru amenajarea dispeceratului Sistemului de monitorizare video a traficului rutier ce urma să fie amplasat*

S.C. X S.R.L a asigurat igienizarea, zugrăvirea, amenajarea și dotarea tehnică a spațiului, IJP neavând nicio contribuție materială în acest sens.

Datorită faptului că toți operatorii sistemului au fost polițiști de la reședința inspectoratului, aflată la 40 km. depărtare, iar pe de altă parte pentru că se dorea extinderea spre mun. B a sistemului de monitorizare video a traficului rutier pentru evitarea efectuării navetei de către polițiști, inspectoratul a pus la dispoziția **S.C. X S.R.L** un alt spațiu aflat la Poliția municipiului B pentru amenajarea noului dispecerat. Și de aceasta data, toate cheltuielile ocazionate de amenajarea și dotarea dispeceratului au fost suportate de **S.C. X S.R.L .** ”

Prin urmare, mutarea sediului poliției din localitatea V în localitatea B a fost determinată de circumstanțe care nu au depins de voința societății contestatoare.

Totodată, prin adresa, anexata la dosarul cauzei volumul 1, organele de inspecție fiscală precizează că “factura nu îndeplinește condițiile de formă respectiv nu este înscrisă denumirea serviciilor fiind încălcate prevederile art. 146 alin. 1 lit. a și art. 155 alin. 5 lit. k din Legea nr. 571/2003 iar în această situație sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003.”

Or, din analiza facturii emisă de S.C. F S.R.L. și anexată în copie la dosarul cauzei la pagina 330 volumul 2, se reține că la rubrica denumirea

serviciilor este înscris "c/val contract" și este însoțită de contract și de dehive care cuprind lucrarile executate și serviciile prestate pentru **S.C. X S.R.L**

Însă, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție au avut în vedere documentele mai sus menționate și dacă acestea au fost analizate prin prisma serviciilor prestate și lucrărilor executate.

De asemenea, la data de 17.12.2008, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu S.C. L S.R.L. contractul de prestări servicii al cărui obiect îl constituie întocmirea documentației pentru un plan de situație în vederea instalării de aparate radar în localitățile C, Cl și I.

În baza acestui contract, S.C. L S.R.L. a emis către contestatoarele factura, cheltuială pe care **S.C. X S.R.L** a considerat-o ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Totodată, în susținerea contestației **S.C. X S.R.L** anexează documente prin care justifică prestarea efectivă a serviciilor, respectiv planurile topografice ale localităților C și I executate de S.C. L S.R.L. iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste documente.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă serviciile au fost efectiv prestate, dacă au fost executate în baza unui contract încheiat între părți și dacă aceste lucrări au fost efectuate în baza unor documente, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

"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 prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

"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. "

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să verifice dacă serviciile au fost efectiv prestate, dacă au fost executate în baza unui contract încheiat între părți și dacă aceste lucrări au fost efectuate în baza unor documente, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte

materiale corespunzătoare și să recalculeze impozitul pe profit ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

b. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile efectuate de S.C. X S.R.L în județele B și BO cu privire la instalarea cinemometrelor și a cheltuielilor aferente acestora în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție au avut în vedere faptul că în județul B au fost instalate cinemometre care au funcționat până la Notificarea Primăriei orașului.

În fapt, **S.C. X S.R.L** a instalat cinemometre pe raza județului B și urmau să fie instalate și date în funcțiune cinemometre și pe raza județului BO.

În baza protocolului de colaborare încheiat cu Inspectoratul de Poliție al județului B, anexat în copie la dosarul cauzei, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu Primăria orașului contractul de asociere al cărui obiect îl constituie “realizarea unor acțiuni care au ca scop mărirea siguranței rutiere, reducerea evenimentelor rutiere și întărirea respectării regulilor de circulație iar într-o fază ulterioară gestionarea mai eficientă a traficului rutier și respectarea ordinii publice.”

Ulterior, la data de 31.03.2009, Primăria orașului notifică societății contestatoare faptul că solicită rezilierea contractului prin acordul părților.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a obținut venituri aferente cheltuielilor efectuate, motiv pentru care au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil potrivit art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 și în baza notificării Primăriei orașului, a adresei IGP, Direcția Poliției rutiere prin care au fost anulate avizele de implementare și exploatare a cinemometrelor, precum și potrivit art. 8 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001.

În drept, art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Pct. 22 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:

„Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că la calculul profitului impozabil sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că prin contractul de asociere, existent în copie la dosarul cauzei la paginile 279-282 volumul 2, încheiat între contestatoarele în calitate de furnizor și Primăria orașului la punctul 2.5 se precizează:

“Din sumele încasate se vor plăti cheltuielile legate de trimiterea plicurilor, telecomunicații, chirii legate de amplasamente, energie electrică. Suma rămasă se va împărți între semnatarii contractului astfel:

- 35% pentru primărie
- 65% pentru furnizor.
- Pentru facturarea serviciului furnizorul va adăuga TVA.”

Iar la punctul 2.6 se stipulează:

“ Pentru cheltuielile de la art. 2.5, furnizorul va prezenta lunar primăriei documentele justificative. ”

La data de 31.03.2009, Primăria orașului notifică societății contestatoare prin notificarea faptul că solicită rezilierea contractului prin acordul părților.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală precizează că au avut în vedere adresa Inspectoratului General de Poliție, Direcția Poliției Rutiere prin care Inspectoratelor de Poliție Județene le-au fost anulate avizele de implementare și exploatare a cinemometrelor.

Or, anularea avizelor de implementare și exploatare a cinemometrelor a fost determinată de circumstanțe care nu au depins de voința societății contestatoare.

Mai mult, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă la ce dată au fost anulate avizele de implementare.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la neacordarea deductibilității cheltuielilor efectuate în 2008 notificarea Primăriei orașului prin care s-a solicitat rezilierea contractului prin acordul părților.

Însă, rezilierea face să înceteze efectele contractului numai pentru viitor, fără ca aceasta să aibă vreo influență asupra a tot ceea ce s-a executat până atunci și lăsând neatinse prestațiile efectuate.

Astfel, se reține că potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv contract, facturi, cheltuielile aferente cinemometrelor și prevăzute în contractul de asociere încheiat cu Primăria orașului au fost

efectuate în anul 2008 iar solicitarea rezilierii contractului a fost la data de 31.03.2009 prin notificarea.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă în perioada septembrie 2008 – martie 2009 societatea a realizat venituri impozabile, respectiv a încasat sau urmează să încaseze cota de 65% din veniturile încasate în conturile primăriei din amenzile contravenționale ca urmare a aplicării sancțiunilor contravenționale constatate cu cinemometrele.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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 prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să verifice dacă în perioada septembrie 2008 – martie 2009 societatea a realizat venituri impozabile, respectiv a încasat sau urmează să încaseze cota de 65% din veniturile încasate în conturile primăriei din amenzile contravenționale ca urmare a aplicării sancțiunilor contravenționale constatate cu cinemometrele și să recalculeze impozitul pe profit ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

c. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile înregistrate de S.C. X S.R.L aferente serviciilor prestate de S.C. XE S.R.L. în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând servicii prestate de S.C. XE S.R.L. fără a prezenta contract și alte documente justificative.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, **S.C. X S.R.L** precizează faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate documentele înregistrate în evidența contabilă, anexând în acest sens contract, factura, act adițional.

În drept, art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că acele cheltuieli cu prestări de servicii pentru care nu se poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Pct. 48 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:

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

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că la data de 30.12.2005 societatea contestatoare în calitate de beneficiar a încheiat cu **S.C. XE S.R.L.** în calitate de prestator contractul existent în copie la dosarul cauzei la paginile 213-214 volumul 2, al cărui obiect îl constituie prestarea de servicii de informatică.

La capitolul IV punctul 1 din contract denumit *“Valabilitatea contractului”* se precizează:

“Prezentul contract este valabil de la 01.01.2006 până la 30.04.2006.” iar prin actul adițional, existent în copie la dosarul cauzei la

pagina 201 volumul 2, s-a prelungit perioada de valabilitate a contractului până la data de 31.07.2006.

Tot prin actul adițional s-a modificat și obiectul contractului în sensul că *“prestatorul prestează beneficiarului servicii de informatică suplimentare celor prevăzute în contr., adică aplică un soft cu programul Rutine de afișare.”* iar la art. III *“Obligațiile părților”* se precizează că valoarea aferentă serviciilor suplimentare este de -----la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată.

În baza actului adițional menționat mai sus, S.C. XE S.R.L. a emis către societatea contestatoare factura.

Având în vedere cele precizate mai sus, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală întrucât acestea nu au avut în vedere la stabilirea caracterului nedeductibil al cheltuielilor, documentele anexate la dosarul cauzei.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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 prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală și care nu au fost analizate de către acestea, urmează să se desființeze Decizia de impunere pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să stabilească situația de fapt și să recalculeze impozitul pe profit ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

În concluzie, deoarece prin prezenta decizie, la pct.1 lit. a - c din prezenta decizie au fost reconsiderate cheltuielile reprezentând cheltuieli cu reabilitarea sediului poliției V, cu lucrările efectuate în județul M cheltuielile efectuate de S.C. X S.R.L în județele B și BO cu privire la instalarea cinemometrelor și a cheltuielilor aferente acestora, cheltuieli aferente serviciilor prestate de S.C. XE S.R.L., iar acestea sunt de natură a influența cuantumul diferenței de impozit pe profit, precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență, se va desființa decizia de impunere emisă de

Direcția generală a finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma reprezentând impozit pe profit.

Urmează ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește impozitul pe profit, la reanalizarea situației de fapt avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatoarei și în funcție de cele constatate să stabilească situația de fapt pentru perioada verificată.

2. Referitor majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul 1) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere pentru impozitul pe profit lei urmează să se desființeze Decizia de impunere și pentru suma reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

a. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă reabilitării sediului Poliției V în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere documentele prezentate de societate și nu rezultă dacă a fost analizată intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, la data de 12.03.2008, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu Inspectoratul de Poliție al județului B protocolul de colaborare prin care una dintre obligațiile contestatoarei era să amenajeze spațiul dispeceratului central.

În baza protocolului menționat mai sus, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu S.C. F S.R.L. contractul de execuție de lucrări, al cărui obiect îl constituie reabilitarea sediului Poliției V și a efectuat achiziții de bunuri de la S.C. E S.A., S.C. D S.R.L., S.C. P S.R.L.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că locația inițială a dispeceratului a fost mutat din localitatea V în localitatea B iar societatea nu a obținut venituri și nu a recuperat cheltuielile, motiv pentru care nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe

valoarea adaugata conform prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art. 145 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările efectuate până la data de 15.12.2008, precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(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 menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

La art. 146 alin. 1 lit. a din actul normativ menționat mai sus, se 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);”

Prin urmare, 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 Codul fiscal, care prevede informațiile pe care trebuie să le conțină factura.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că la data de 12.03.2008, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu Inspectoratul de Poliție al județului protocolul de colaborare, anexat în copie la dosarul cauzei, al cărui obiect îl constituie „realizarea unui sistem de înregistrare și urmarire a traficului rutier în vederea depistării depășirii limitelor de viteză legală ale participanților la trafic care circulă pe raza județului B.”

La punctul 1 din Protocol, denumit “Componentele sistemului” sunt enumerate componentele, respectiv:

“1.1.1 cinemometre X C01

1.1.2 server-ul central

1.1.3 patru stații agent

1.1.4 imprimanta, mașina de împlicuit [...]” iar la punctul 2.1 “Obligațiile S.C. X S.R.L ” se precizează:

“Să amenajeze dispeceratul central cu: obiecte de mobilier, instalație de aer condiționat, uși fonoizolante, imprimante, mașină de împlicuit, 4 stații agent specificate la punctele 1.1.2, 1.1.3 și 1.1.4. ”

În baza protocolului mai sus menționat, societatea contestatoare a încheiat cu S.C. F S.R.L. contractul de execuție de lucrări anexat în copie la dosarul cauzei, al cărui obiect îl constituie reabilitarea sediului Poliției V iar la punctul 2.2 din contract se prevede că societatea contestatoare se obligă să plătească executantului pretul inclusiv TVA pentru lucrările executate.

Urmare a contractului încheiat, S.C. F S.R.L. a emis catre contestatoare factura.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată în înscrisă în factura este nedeductibilă întrucât locația inițială a dispeceratului a fost mutat din localitatea V în localitatea B iar societatea nu a obținut venituri și nu a recuperat cheltuielile.

Prin adresa, Inspectoratul de Poliție al județului B, Serviciul rutier precizează societății contestatoare că potrivit “*Protocolului de colaborare, Inspectoratul de Poliție al județului B a pus la dispoziția S.C. X S.R.L un spațiu în cadrul Poliției comunale V pentru amenajarea dispeceratului Sistemului de monitorizare video a traficului rutier ce urma să fie amplasat*

S.C. X S.R.L a asigurat igienizarea, zugrăvirea, amenajarea și dotarea tehnică a spațiului, IJP B neavând nicio contribuție materială în acest sens.

Datorită faptului că toți operatorii sistemului au fost polițiști de la reședința inspectoratului, aflată la 40 km. depărtare, iar pe de altă parte pentru că se dorea extinderea spre mun. B a sistemului de monitorizare video a traficului rutier pentru evitarea efectuării navetei de către polițiști, inspectoratul a pus la dispoziția **S.C. X S.R.L** un alt spațiu aflat la Poliția municipiului B pentru amenajarea noului dispecerat. Și de aceasta data, toate cheltuielile ocazionate de amenajarea și dotarea dispeceratului au fost suportate de **S.C. X S.R.L .**”

Prin urmare, mutarea sediului poliției din localitatea V în localitatea B a fost determinată de circumstanțe care nu au depins de voința societății contestatoare.

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, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art. 17 al Directivei a 6-a, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate

sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezilor obiective pe care se bazează această intenție. ***Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, inclusiv investiții***, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de lucrări și servicii destinate reabilitării dispeceratului sediului Poliției din V efectuate de contestatoare în baza raporturilor contractuale existente, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, dacă au analizat totodată și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, prin adresa, anexata la dosarul cauzei volumul 1, organele de inspecție fiscală precizează că “factura nu îndeplinește condițiile de formă respectiv nu este înscrisă denumirea serviciilor fiind încălcate prevederile art. 146 alin. 1 lit. a și art. 155 alin. 5 lit. k din Legea nr. 571/2003.”

Or, din analiza facturii emisă de S.C. F S.R.L. și anexată în copie la dosarul cauzei la pagina 330 volumul 2, se reține că la rubrica denumirea serviciilor este înscris “c/val contract” și este însoțită de contract și de deize care cuprind lucrările executate și serviciile prestate pentru **S.C. X S.R.L** iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat aceste documente.

Prin urmare, se reține că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și să analizeze totodată și intenția declarată a societății în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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 prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor și serviciilor achiziționate pentru reabilitarea sediului Poliției V în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin 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 referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

B Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina S.C. X S.R.L prin Decizia de impunere contestată.

În fapt, **S.C. X S.R.L** contestă taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate cu instalarea unui al 3-lea cinemometru în localitatea D.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit ca taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă instalării unui al 3-lea cinemometru în localitatea D.

Prin urmare, diferența de taxă pe valoarea adăugată nu a fost stabilită prin raportul de inspecție fiscală încheiat care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere.

În drept, art. 206 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală precizează:

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiterie a actului administrativ fiscal.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Pct. 12.1 lit. c din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că deși prin raportul de inspecție fiscală încheiat, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă instalării unui al 3-lea cinemometru în localitatea D, **S.C. X S.R.L** contestă taxa pe valoarea adăugată, astfel că diferența nu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de **S.C. X S.R.L** pentru taxa pe valoarea adăugată.

c. 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 drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de lucrări și servicii destinate instalării unui al 3 lea cinemometru în localitatea D pe

considerentul că societatea nu a făcut dovada utilizării acestor achiziții în scopul realizării de operațiuni taxabile, fără însă să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, pe raza localității D erau instalate două cinemometre care funcționau în baza contractului de asociere încheiat între societatea contestatoare și Primăria comunei D.

Ulterior instalării celor două cinemometre, **S.C. X S.R.L** a efectuat, în perioada octombrie – decembrie 2008, achiziții în vederea instalării unui al treilea cinemometru însă lucrările au fost întrerupte ca urmare a faptului că S.C. O S.A. a constatat unele probleme tehnice comunicate societății contestatoare prin adresa anexată în copie la dosarul cauzei volumul 2 pagina 321, ulterior încheierii deciziei de impunere contestate.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a realizat operațiuni taxabile aferente cheltuielilor efectuate, motiv pentru care nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, 145 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările efectuate până la data de 15.12.2008, precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(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 menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

La art. 146 alin. 1 lit. a din actul normativ menționat mai sus, se 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);”

Prin urmare, 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 Codul fiscal, care prevede informațiile pe care trebuie să le conțină factura.

De asemenea, art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și **realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere** trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)”, coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:*

*„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”*

Așa cum s-a reținut la punctul 3 lit. a din prezenta decizie, 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, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția**

declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995 citat la punctul 3 lit. a din prezenta decizie.

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate cu instalarea celui de-al treilea cinemometru în localitatea D pe motiv că lucrările nu au fost finalizate și nu s-au realizat venituri.

Prin urmare, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe

valoarea adăugată aferentă achizițiilor de lucrări și servicii destinate instalării celui de-al treilea cinemometru în localitatea D, efectuate de către societatea contestatoare în baza raporturilor contractuale existente, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, dacă au analizat totodată și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiilor taxabile ale societății.

Așadar, rezultă că, organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, 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.”

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„12.7. 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 decizia de impunere emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului, Activitatea de inspecție fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de lucrări și servicii destinate instalării unui al treilea cinemometru în localitatea D, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

d. Î Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în județele B și BO cu privire la instalarea cinemometrelor și a cheltuielilor aferente acestora în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă

dacă organele de inspecție au avut în vedere faptul că în județul B au fost instalate cinemometre care au funcționat până la Notificarea Primăriei orașului și dacă a fost analizată intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, așa cum s-a reținut la pct. 1 lit. b din prezenta decizie, **S.C. X S.R.L** a instalat cinemometre pe raza județului B și urmau să fie instalate și date în funcțiune cinemometre și pe raza județului BO.

În baza protocolului de colaborare încheiat cu Inspectoratul de Poliție al județului B, anexat în copie la dosarul cauzei, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu Primăria orașului contractul de asociere al cărui obiect îl constituie “realizarea unor acțiuni care au ca scop mărirea siguranței rutiere, reducerea evenimentelor rutiere și întărirea respectării regulilor de circulație iar într-o fază ulterioară gestionarea mai eficientă a traficului rutier și respectarea ordinii publice.”

Ulterior, la data de 31.03.2009, Primăria orașului notifică societății contestatoare faptul că solicită rezilierea contractului prin acordul părților.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a realizat operațiuni taxabile aferente cheltuielilor efectuate, motiv pentru care nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în baza notificării a Primăriei orașului, a adresei IGP, Direcția Poliției rutiere prin care au fost anulate avizele de implementare și exploatare a cinemometrelor, precum și potrivit art. 8 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001.

În drept, art. 145 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările efectuate până la data de 15.12.2008, precizează:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(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 menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

La art. 146 alin. 1 lit. a din actul normativ menționat mai sus, se 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);”

Prin urmare, 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 Codul fiscal, care prevede informațiile pe care trebuie să le conțină factura.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că prin contractul de asociere , existent în copie la dosarul cauzei la paginile 279-282 volumul 2, încheiat între contestatoare în calitate de furnizor și Primaria orașului la punctul 2.5 se precizează:

“Din sumele încasate se vor plăti cheltuielile legate de trimiterea plicurilor, telecomunicații, chirii legate de amplasamente, energie electrică. Suma rămasă se va împărți între semnatarii contractului astfel:

- 35% pentru primărie
- 65% pentru furnizor.
- Pentru facturarea serviciului furnizorul va adăuga TVA.”

Iar la punctul 2.6 se stipulează:

“ Pentru cheltuielile de la art. 2.5, furnizorul va prezenta lunar primăriei documentele justificative. ”

La data de 31.03.2009, Primăria orașului notifică societății contestatoare prin notificarea faptul că solicită rezilierea contractului prin acordul părților.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală precizează că au avut în vedere adresa Inspectoratului General de Poliție, Direcția Poliției Rutiere prin care Inspectoratelor de Poliție Județene le-au fost anulate avizele de implementare și exploatare a cinemometrelor.

Or, anularea avizelor de implementare și exploatare a cinemometrelor a fost determinată de circumstanțe care nu au depins de voința societății contestatoare.

Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă la ce dată au fost anulate avizele de implementare.

Mai mult, art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)”, coroborat cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153

alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Așa cum s-a reținut la punctul 3 lit. a din prezenta decizie, 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, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art. 17 al Directivei a 6-a, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată notificarea Primăriei orașului prin care s-a solicitat rezilierea contractului prin acordul părților.

Însă, rezilierea face să înceteze efectele contractului numai pentru viitor, fără ca aceasta să aibă vreo influență asupra a tot ceea ce s-a executat până atunci și lăsând neatinse prestațiile efectuate.

Astfel, se reține că potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv contract, facturi, cheltuielile aferente cinemometrelor și prevăzute în contractul de asociere încheiat cu Primaria orașului au fost efectuate în anul 2008 iar solicitarea rezilierii contractului a fost la data de 31.03.2009 prin notificarea

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă în perioada septembrie 2008 – martie 2009 achizițiile efectuate de societate au fost în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dacă a încasat sau urmează să încaseze cota de 65% din veniturile încasate în conturile primăriei din amenzile contravenționale ca urmare a aplicării sancțiunilor contravenționale constatate cu cinemometrele.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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 prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor și serviciilor achiziționate efectuate în județele B și BO cu privire la instalarea cinemometrelor în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

e Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de S.C. XE S.R.L. în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de S.C. XE S.R.L. fără a prezenta un contract și alte documente justificative.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, **S.C. X S.R.L** precizează faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate documentele înregistrate în evidența contabilă, anexând în acest sens contract, factura, act adițional.

În drept, art. 145 alin. 1 și alin 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, efectuate până la data de 26.08.2006 precizează:

“Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Așa cum s-a reținut și la capitolul impozit pe profit din prezenta decizie, la data de 30.12.2005 societatea contestatoare în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. XE S.R.L. în calitate de prestator contractul existent în copie la dosarul cauzei la paginile 213-214 volumul 2, al cărui obiect îl constituie prestarea de servicii de informatică.

La capitolul IV punctul 1 din contract denumit “*Valabilitatea contractului*” se precizează:

“Prezentul contract este valabil de la 01.01.2006 până la 30.04.2006.” iar prin actul adițional la contractul, existent în copie la dosarul cauzei la pagina 201 volumul 2, s-a prelungit perioada de valabilitate a contractului până la data de 31.07.2006.

Tot prin actul adițional s-a modificat și obiectul contractului în sensul că *“prestatorul prestează beneficiarului servicii de informatică suplimentare celor prevăzute în contr., adică aplică un soft cu programul Rutine de afișare.”* iar la art. III “*Obligațiile părților*” se precizează că valoarea aferentă serviciilor suplimentare este de la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată.

În baza actului adițional menționat mai sus, S.C. XE S.R.L. a emis către societatea contestatoare factura nr.

Având în vedere cele precizate mai sus, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată fără documente justificative întrucât acestea nu au avut în vedere la stabilirea caracterului nedeductibil taxei pe valoarea adăugată, documentele anexate la dosarul cauzei.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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 prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală și care nu au fost analizate de către acestea, urmează să se desființeze Decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată urmând ca organele de inspecție fiscală să stabilească situația de fapt și să recalculeze taxa pe valoarea adăugată ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

f., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi, bonuri fiscale și declarații vamale de import care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada 2004 – 2008, **S.C. X S.R.L** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi primite de la furnizori și în bonuri fiscale de achiziție combustibil sau alte achiziții, documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale, precum și de pe declarații vamale de import în care la rubrica cumpărător a fost înscrisă o altă societate, respectiv S.C. XE S.R.L.

În drept, art.145 alin. 1 și alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(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 menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în

care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Iar la art. 146 alin. 1 lit. a din actul normativ menționat mai sus, se prevede:

„ 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);[...]”

Din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

„ Facturarea[...]

(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;

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;

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

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu. [...]”

Totodată, pct.51 alin. 1 și alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2006, respectiv pct. 46 alin. 1 și alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, 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 care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78[...]

(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Față de aceste prevederi legale se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de achiziții, în folosul operațiunilor sale taxabile, de completarea informațiilor obligatorii din facturi.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, prin Decizia V din 15.01.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează :

« 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. »

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a facturilor evidențiate în anexa nr. 8 la Raportul de inspecție fiscală și în baza cărora societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată sunt incomplete în sensul că acestora le lipsește codul fiscal al cumpărătorului sau este înscris un cod eronat, denumirea cumpărătorului, denumirea produselor iar bonurile fiscale de achiziție carburanți auto nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Astfel, spre exemplificare :

- factura, anexată la dosarul cauzei la pag. 322 volumul 2, are înscrisă un cod fiscal eronat,
- factura, anexată la dosarul cauzei la pag. 6 volumul 1, are înscrisă la rubrica cumpărător o altă societate, respectiv S.C. XE S.R.L.
- factura, anexată la dosarul cauzei la pag. 4 volumul 1, nu are înscris codul fiscal
- factura, anexată la dosarul cauzei la pag. 3 volumul 1, are înscrisă la rubrica cumpărător o altă societate, respectiv S.C. XE S.R.L.

De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată evidențiată în declarații vamale de import care au înscrise datele de identificare ale S.C. XE S.R.L., de exemplu DVI.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise către **S.C. X S.R.L** nu pot constitui documente justificative potrivit legii prin care societatea contestatoare să poată să justifice dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că societatea cumpărătoare, respectiv contestatoarea avea obligația să verifice dacă facturile conțin toate informațiile prevăzute de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 și sunt corectate conform prevederilor legale enunțate mai sus.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia marfurile au intrat în gestiune și au fost achitate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, respectiv a acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care contestația formulată de **S.C. X S.R.L** va fi respinsă ca neîntemeiată.

g. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunte dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina

contestatoarei colectarea taxei pe valoarea adăugată la întreaga sumă încasată de primării cu titlu de amenzi și nu la cota parte încasată de S.C. X S.R.L în baza contractelor pe considerentul că respectivele contracte sunt contracte de asociere în participațiune.

În fapt, în perioada 2007 – 2009, **S.C. X S.R.L** a încheiat cu diferite primării contracte de asociere al căror obiect îl constituie exploatarea în comun a unor dispozitive de înregistrare și fotografiere a contravențiilor la legislația rutieră numite cinemometre în vederea realizării unor acțiuni care au ca scop mărirea siguranței rutiere, reducerea evenimentelor rutiere și întărirea respectării regulilor de circulație iar într-o fază ulterioară gestionarea mai eficientă a traficului rutier și respectarea ordinii publice.

Prin aceste contracte de asociere se prevede că veniturile care urmează să fie împărțite între părți sunt amenzile contravenționale aplicate de organele de poliție și încasate de primării ca urmare a aplicării sancțiunilor contravenționale constatate cu echipamentele tehnice.

Pentru încasarea sumelor, **S.C. X S.R.L** întocmea facturi către primării în care era înscrisă cota procentuală care i se cuvenea din încasarea amenzilor conform contractelor pentru care colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la întreaga sumă încasată de primării cu titlu de amenzi și nu la cota parte încasată de S.C. X S.R.L în baza contractelor pe considerentul că respectivele contracte sunt contracte de asociere în participațiune iar societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate.

În drept, art. 127 alin. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține faptul că sunt tratate drept asocieri în participațiune asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale.

Art. 156 alin. (5) din actul normativ menționat mai sus, prevede:

“În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.” iar la pct. 79 alin. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează:

“În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile.[...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți

Potrivit art. 251 din Codul comercial, asociațiunea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că **S.C. X S.R.L** a încheiat cu diferite primării contracte de asociere, de exemplu contractul cu Consiliul local al comunei D, anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 136-139, volumul 3, în care la punctul 2.5 se precizează:

“Din sumele încasate se vor plăti cheltuielile legate de trimiterea plicurilor, telecomunicații, chirii legate de amplasamente, energie electrică. Suma rămasă se va împărți între semnatarii contractului astfel:

- 35% pentru primărie
- 65% pentru furnizor.

Pentru facturarea serviciului furnizorul va adăuga TVA. “ iar la punctul 2.6 se precizează că pentru cheltuielile prevăzute la art. 2.5, furnizorul va prezenta lunar primăriei documentele justificative.

Totodată, la punctul 5 din contract se prevăd obligațiile părților în sensul că primăria va pune la dispoziție locațiile de amplasare ale echipamentelor stabilite de comun acord cu furnizorul și Poliția rutieră, va sprijini obținerea autorizațiilor de construire legate de instalarea acestor echipamente și va vira în contul furnizorului lunar sumele convenite conform derulării contractului.

Aceleași prevederi au fost stipulate și în contractele încheiate cu Consiliul local al comunei T, anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 190-193 volumul 3, prin care primăria virează în contul contestatoarei procentul de 60% potrivit actului adițional nr. 1, contractul încheiat cu Consiliul local al comunei F, anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 52-55 volumul 3, contractul nr. 5270/2008 încheiat cu Consiliul local al comunei D, anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 95-98 volumul 3, contractul încheiat cu Consiliul local al comunei S, anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 157-159 volumul 3.

În baza contractelor încheiate, **S.C. X S.R.L** a emis facturi aferente cotei din amenzii încasate lunar conform contractelor încheiate, pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că asocierile încheiate de către societatea contestatoare cu consiliile locale ale primăriilor nu sunt de natura unor asocieri în participațiune, în sensul prevederilor legale în domeniul taxei pe valoarea adăugată, natura comercială a contractelor de asociere în participațiune decurgând din natura operațiunilor desfășurate în cadrul asocierii.

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că operațiunile desfășurate în baza contractelor de asociere încheiate nu sunt de natura economică întrucât finalitatea acestor operațiuni o constituie, în fapt, facilitarea detectării persoanelor care încalcă legea rutieră în vederea amendării acestora de către instituțiile legale abilitate în acest sens.

Potrivit art. 129 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

“Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că **S.C. X S.R.L** prestează anumite servicii în beneficiul Primăriilor, servicii care sunt necesare instituțiilor respective pentru ca acestea să își desfășoare activitățile lor în calitate de instituții publice. Astfel, operațiunile desfășurate de contestatoare ar trebui interpretate ca fiind servicii prestate în beneficiul altor entități.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice operațiunile desfășurate de contestatoare prin prisma clauzelor contractelor de asociere încheiate care reprezintă acordul de voință al partilor, contracte care nu reprezintă asociere în participațiune din punct de vedere al art. 251 din Codul comercial și din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere faptul că potrivit prevederilor art. 140 din Codul fiscal, cota TVA aplicabilă pentru serviciile prestate de **S.C. X S.R.L** este cota standard de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare ce reprezintă contravaloarea serviciilor prestate care este reprezentată de procentul stabilit prin contract din totalul amenzilor încasate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de faptul că potrivit art. 127 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare *instituțiile publice nu sunt*

persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice.

Or, stabilirea și încasarea unor amenzi contravenționale, de catre instituțiile abilitate în acest sens, respectiv Primării în colaborare cu Politia rutieră, reprezintă operațiuni pe care aceste entități le desfășoară în calitatea lor de autorități publice.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, respectiv Direcția de legislație în domeniul TVA, exprimat prin adresa anexat în copie la dosarul cauzei la paginile 194 – 197 volumul 3.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală, se va desființa Decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze taxa pe valoarea adăugată ținând cont de faptul că aceste contracte încheiate de societate nu sunt contracte de asociere în participațiune și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

h. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunte dacă S.C. X S.R.L beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe emise în perioada 2004 – 2006 în condițiile în care nu a prezentat documentele care să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că **S.C. X S.R.L** pentru livrările la export efectuate în perioada 2004-2006 nu a prezentat documentele vamale de export pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată.

Prin contestație, societatea precizează că taxa pe valoarea adăugată este aferentă facturilor care reprezintă contravaloarea unor matrițe realizate de **S.C. X S.R.L** pentru clienți externi, respectiv U și BK care au acceptat plata acestora.

În drept, art. 143 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2004-2006, precizează:

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său;[...]

Potrivit acestor prevederi legale livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Art. 2 alin. 1 și alin 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. În situația în care transportul este efectuat cu mijloace proprii sau închiriate, persoana care efectuează serviciul este denumită transportator. Orice persoană care contractează servicii de transport pe care nu le realizează cu mijloace proprii sau închiriate este denumită în prezentele instrucțiuni casă de expediție.

(2) Pentru exportul efectuat în nume propriu de exportator, justificarea regimului de scutire se face cu:

a) factura fiscală și factura externă;

b) declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că pentru exportul realizat în nume propriu de exportator justificarea regimului de scutire de taxă pe valoarea adăugată se face cu factura fiscală și factura externă și cu declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că **S.C. X S.R.L** pentru livrările la export efectuate în perioada 2004-2006 nu a prezentat documentele vamale de export pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată și anume factura fiscală, factura externă și declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă.

Se reține, totodată că nici organelor de soluționare a contestației societatea nu a prezentat documentele prin care să justifice regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la faptul că taxa pe valoarea adăugată este aferentă facturilor care reprezintă contravaloarea unor matrițe realizate de **S.C. X S.R.L** pentru clienți externi,

respectiv U Și BK, care au acceptat plata acestora, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din analiza celor doua facturi anexate în copie la dosarul cauzei la paginile 1-2 volumul 3, rezultă ca nu au fost facturate matrițe, ci diferite produse.

Astfel, contestatoarea **trebuie să justifice regimul de scutire cu factura fiscală și factura externă și cu declarația vamală de export în nume propriu din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare**, și nu doar cu facturile externe.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată colectată, motiv pentru care contestația formulată de **S.C. X S.R.L** va fi respinsă ca neîntemeiată.

4. Referitor la suma reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul 3) literele a, c, d, e, g din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată iar la punctul 3) literele b, f, h s-a respins contestația formulată de **S.C. X S.R.L** pentru taxa pe valoarea adăugată, urmează să se desfiinteze Decizia de impunere și pentru suma reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept “accesorium seguitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21, art. 127, art. 143, art. 145, art. 146, art. 153, art. 155, art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 22, pct. 46, pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 2 din OMFP nr. 1846/2003 și art. 206, art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere referitoare la suma de reprezentând:

- impozit pe profit,
 - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
 - taxa pe valoarea adăugată,
 - majorări de întârziere aferente taxei 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 aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L** împotriva Deciziei de impunere pentru suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de **S.C. X S.R.L** împotriva Deciziei de impunere pentru suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel sau Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării.