

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 171 din 10.05.2011 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., sector y, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2011 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL, transmisa prin posta si inregistrata sub nr./.....2011.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 si comunicata sub semnatura in data de2011.

SC ABC SRL contesta suma de **R lei** reprezentand diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.07.2007-30.09.2010, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./.....2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. F1/2011 pentru TVA in suma de R lei, aratand urmatoarele:

1. Respingerea la restituire a TVA in suma de DT lei aferenta constructiei este nelegala intrucat, desi a fost achizitionata in vederea dezvoltarii unui proiect imobiliar,

demolarea acesteia nu a fost realizata, iar in prezent constructia exista si este sediul social al societatii. O camera din cladire a fost pusa la dispozitia firmei G SRL in baza unui contract de comodat, pentru care a autocolectat TVA in baza prevederilor art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Dovada faptului ca aceasta constructie exista in realitate sunt chiar constatările organelor de control si facturile emise de furnizorii de utilitati.

Prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala referitoare la ajustarea TVA in cazul incetarii existentei bunului nu sunt aplicabile situatiei date intrucat nu se refera la obtinerea de documente/autorizatii ce ar putea duce la incetarea existentei cladirii, iar aceasta exista, dupa cum punerea la dispozitie cu titlu gratuit a unui incaperi din cladiri reprezinta activitate economica, pentru care se colecteaza TVA.

Faptul ca achizitia terenului impreuna cu cladirea a fost realizata in scopul realizarii unui proiect rezidential nu echivaleaza cu intentia de a demola cladirea din chiar momentul achizitiei ei, iar datorita conjuncturii economice se poate ajunge la transformarea ei in cladire de birouri sau la vinderea ei.

2. Colectarea TVA in suma de CT lei pentru masinile si echipamentele fabricii de textile este eronata intrucat toate masinile si echipamentele achizitionate au fost vandute catre firma U GmbH si livrate intracomunitar, dovada fiind procesul-verbal de predare-primire si CMR-ul unde apare cuvantul "zubehormachinen", care in traducere inseamna "accesorii masini". Este evident ca prin adaugarea expresa a cuvantului "accesorii" s-a urmarit inserarea globala a celorlalte pozitii pana la nr. 131 din anexa nr. 1 la contract si, cunoscandu-se prevederile legale in materia tranzactiilor intracomunitare, cumparatorul a remis copiile celor 4 CMR-uri ce mentionau transportul a 16 masini electrice si masini auxiliare.

Organul de control nu a tinut seama ca transportul a fost comandat si platit de cumparator, iar nementiunea fiecărei pozitii in CMR-uri a depins de transportator si clientul sau, respectiv firma germana, fara ca societatea sa poate controla acest transport si nici de faptul ca livrarea a fost verificata anterior prin procesul-verbal nr. pv1/2010.

Faptul ca documentele de transport nu detaliaza suficient cele 131 de pozitii nu poate constitui un argument valid pentru aplicarea TVA, iar metoda organului de control de a imparti valoarea contractului la 131 de pozitii este complet eronata si in afara realitatii comerciale intrucat nu se poate egaliza ca pret o simpla masina de cusut cu 2 ace cu o valoare de X1 lei cu o masina de tricatat computerizata in valoare de X2 lei.

3. Referitor la TVA in suma de PT lei organul de control a omis faptul ca societatea a colectat TVA pentru cheltuielile de protocol la sfarsitul anului, astfel ca in mod nejustificat nu s-a admis la deducerea taxa aferenta acestor achizitii din cursul anului.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la TVA deductibila in suma de DT lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat integral taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unei cladiri pe motivul incetarii existentei bunului, in conditiile in care nu au analizat daca cladirea a fost efectiv desfiintata ori ea exista, fiind destinata in parte pentru punerea la dispozitia unei alte persoane cu titlu gratuit, asimilata unei prestari de servicii efectuata cu plata, taxabila din punct de vedere al TVA.

In fapt, SC ABC SRL a achizitionat in data de 9 martie 2007 un teren si cladirea existenta pe acesta, pentru care si-a dedus, prin taxare inveresa, TVA in suma de O lei pentru teren si in suma de DT lei pentru constructie.

Societatea a prezentat autorizatia de desfiintare a constructiei nr. din data de 23 octombrie 2008, al carei termen de valabilitate a expirat la data 23 octombrie 2009, nefiind prelungit si, in baza art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, echipa de inspectie fiscala a stabilit ajustarea TVA dedusa deoarece bunul imobil isi inceteaza existenta.

Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca societatea a pus la dispozitie cu titlu gratuit cladirea achizitionata incheind contractul de comodat nr./29.05.2007 cu SC G SRL pentru cinci ani, taxa deductibila fiind ajustabila astfel in temeiul art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal.

Achizitionarea cladirii in scopul demolarii reiese si din nota explicativa a imputernicitului administratorului si, prin urmare, nu sunt indeplinite conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma de DT lei.

In drept, potrivit art. 145, art. 146 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

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

"Art. 149. - (4) Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:

a) in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila:

1. integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;

2. pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;

b) in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) in situatia in care un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila. In cazul unei livrari de bunuri, valoarea suplimentara a taxei de dedus se limiteaza la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) **in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta**, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a facut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:

a) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2). **Ajustarea deducerii se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare.** Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situatia in care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevazuta la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initiala;

[...]

c) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c) si d), **ajustarea se efectueaza o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii**, si este de pana la o cincime sau, dupa caz, **o douazecime pe an**, astfel:

1. din valoarea taxei nededuse pana la momentul ajustarii, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse initial, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. d)".

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

3. In legatura cu activitatile economice ce implica operatiuni taxabile, devin incidente si prevederile art. 126 si art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt **operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt **asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;**

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

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

"Art. 129. - (4) **Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:**

a) **utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile**, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau **pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;**

b) serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate in mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane".

4. Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca *este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii* si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de faruda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate

obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca bunurile au fost utilizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile respective.*

*Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere **nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila **intentioneaza** sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte **dovezi (obiective) care sa-i sustina intentia (subiectiva) de a desfasura activitati cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.***

In speta, SC ABC SRL a achizitionat in data de 09.03.2007 un teren cu o cladire (fosta fabrica de confectii) la adresa din str., sector y, pentru care si-a dedus TVA in suma de O lei pentru teren si DT lei pentru constructie.

Din nota explicativa data de reprezentantul administratorului societatii reiese ca achizitia a fost realizata in vederea realizarii unui proiect de constructii, iar managementul societatii a dorit sa utilizeze pentru o vreme cladirea drept organizare de santier, urmand a fi demolata odata cu inceperea proiectului. In acest scop, societatea a obtinut autorizatia de desfiintare nr./23.10.2008, cu valabilitate 12 luni de la data emiterii, organele de inspectie fiscala constatand ca aceasta nu a fost prelungita pana la data efectuarii inspectiei.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca sediul societatii este la adresa din str., sector y, iar societatea a pus la dispozitie cu titlu gratuit cladirea achizitionata in baza contractului de comodat nr. 550/29.05.2007 incheiat cu SC G SRL pentru o perioada de 5 ani.

Organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA deductibila in suma de DT lei pentru constructia respectiva, invocand prevederile art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, dar si prevederile art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, precizand ca ajustarea s-a realizat la data de 23.10.2008, data autorizarii lucrarilor de desfiintare a constructiei.

Contestatarul SC ABC SRL invoca faptul ca, pe o parte, cladirea nu a fost desfiintata in realitate, iar pe de alta parte, ca este destinata utilizarii in scopul realizarii operatiunilor economice taxabile prin punerea la dispozitie cu titlu gratuit a unei incaperi din cladire catre o alta societate si folosirea ei ca sediu social al societatii.

Se retine ca, potrivit prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz"**, iar conform art. 65 alin. (2) **"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii"**.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Cu privire la deductibilitatea TVA in raport cu destinatia achizitiilor, intr-o speta similara, prin adresa nr./15.10.2009 Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice a precizat urmatoarele:

"[...] In conformitate cu clauzele contractului de vanzare-cumparare a bunului imobil, Societatea si-a exprimat, la momentul cumpararii intentia de a demola cladirile. In aceste conditii, in principiu, nu ar fi avut drept de deducere a taxei aferente asupra sumei achitate sau datorate catre [...] pentru achizitia bunului imobil, intrucat la acel moment nu rezulta ca intentiona sa-l utilizeze in vederea realizarii de operatiuni taxabile. Analizand insa modul de derulare a operatiunilor opinam ca, desi conform contractului, exista intentia declarata de demolare in vederea obtinerii unei <<suprafete de teren libere de cosnstructii si/sau alte bunuri sau infrastructuri de orice fel>> in scopul <<de a ridica pe imobil noi cladiri>>, situatia de fapt confirma ca acestea au fost utilizate in perioada urmatoare in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In contextul celor de mai sus consideram ca, intrucat ulterior momentului achizitiei bunului imobil Societatea a decis sa nu il demoleze (aspect confirmat de modul de desfasurare efectiva a operatiunilor) ci sa il realoce in vederea folosirii pentru operatiunile sale taxabile, aceasta putea sa-si exercite la momentul achizitiei dreptul de deducere pentru taxa aferenta. Obligatia de ajustare a taxei deductibile intervine, in conformitate cu prevederile acestui articol [art. 149], pentru bunurile de capital achizitionate, construite, transformate sau modernizate dupa data aderarii [...]"

Rezulta, asadar, ca la determinarea situatiei fiscale a unui contribuabil, organele de inspectie fiscala au obligatia sa-si exercite rolul activ si sa tina cont nu numai de intentiile declarate cu privire la destinatia achizitiilor realizate de un contribuabil, ci si de modul efectiv in care in care aceste intentii s-au transpus in practica si s-au derulat operatiunile. Astfel, in cazul in care un contribuabil realizeaza o achizitie, pentru deducerea taxei nu este suficienta declaratia contribuabilului si detinerea facturii, ci si demonstrarea, cu dovezi obiective, a faptului ca achizitia este destinata realizarii de operatiuni cu drept de deducere; pe cale de consecinta, *mutatis mutandis*, daca un contribuabil realizeaza o achizitie care nu este destinata initial

realizarii de operatiuni cu drept de deducere, in masura in care ulterior demonstreaza ca a modificat destinatia initiala, iar reglementarile TVA in materie permit ajustarea in favoarea sa taxei initial nededuse.

In prezenta cauza, constatarile organelor de inspectie fiscala sunt contradictorii avand in vedere ca sunt invocate doua motive de fapt si de drept pentru ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta constructiei, care nu pot fi valabile concomitent, respectiv:

- pe de o parte, este invocat faptul ca respectiva cladire este utilizata pentru alte scopuri decat activitatile economice, prin punerea la dispozitie cu titlu gratuit a cladirii catre o alta societate in baza unui contract de comodat [art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal], desi o astfel de operatiune este taxabila din punct de vedere al TVA, fiind considerata o operatiune asimilata unei prestari de servicii cu plata, in temeiul art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal anterior citat;

- or, contestatara ***si-a exercitat dreptul de deducere la momentul achizitiei constructiei in 09.03.2007, drept recunoscut de organele fiscale cu prilejul inspectiei fiscale anterioare*** pentru solutionarea decontului nr. 385007/25.07.2007 cand s-a aprobat integral TVA solicitata la rambursare, asa cum rezulta din capit. I pct. 10 din raportul de inspectie fiscala ce sta la baza deciziei de impunere contestata;

- pe de alta parte, este invocat faptul ca respectiva cladire si-a incetat existenta, prin autorizarea lucrarilor de desfiintare [art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal].

Totodata, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat nicio cercetare la fata locului din care sa reiasa ca, intr-adevar, cladirea a fost demolata si si-a incetat existenta si nici nu au verificat daca SC ABC SRL a colectat TVA pentru punerea la dispozitie gratuita a cladirii catre o alta societate in temeiul art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, altminteri invocat in sustinerea contestatiei. Precizarea organelor de inspectie fiscala din referatul cauzei, in sensul ca, pentru punerea la dispozitie cu titlu gratuit a unei incaperi din cladire, societatea contestata nu a inregistrat venituri si a inregistrat 4426 = 4427 cu TVA aferenta, nu poate fi luata in considerare, nefiind consemnata si analizata din punct al incidentei fiscale in raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, data ajustarii s-a considerat data autorizarii lucrarilor de desfiintare (23.10.2008), dar in calculul ajustarii s-a luat in considerare si anul achizitiei, in conditiile in care a fost ajustata integral taxa dedusa, neluandu-se in considerare prevederile art. 149 alin. (5) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal conform carora ajustarea se efectueaza o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii, si este de o douazecime pe an din valoarea taxei deduse initial.

Mai mult, se retine ca, desi au ajustat dreptul de deducere pentru TVA aferenta constructiei pe motivul incetarii existentei constructiei, organele de inspectie fiscala au acceptat integral la deductibilitate taxa aferenta utilitatilor aferente sediului, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de societate in intregul lor si au invocat articole din legea fiscala care nu-si gasesc aplicatiunea concomitenta in speta, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca ***"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"***.

Conform pct. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii".*

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de DT lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *prin reanalizarea modalitatii de ajustare a TVA dedusa initial la achizitia constructiei in raport de folosinta efectiva a imobilului in perioada ce a fost supusa inspectiei fiscale si efectuarea unei incadrari corecte si necontradictorii a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.*

3.1. Referitor la TVA colectata in suma de CT lei

Cauza supusa solutionarii este daca furnizorul care efectueaza o livrare de bunuri catre un client dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de scutirea de TVA pentru aceasta livrare, in conditiile in care nu a facut dovada ca toate bunurile livrate au fost transportate sau expediate in celalalt stat membru si au parasit fizic teritoriul national, astfel incat livrarea de bunuri sa dobandeasca caracterul unei livrari intracomunitare susceptibile de scutire.

In fapt, SC ABC SRL a achizitionat in data de 08.03.2007 de la SC MM SRL activele unei fabrici de tricotaje si confectii compusa din echipamente si gospodarii anexe auxiliare, mentionate in anexa la contract, pentru un pret global de E euro plus TVA aferenta de H euro.

Ulterior, in data de 21.04.2008 societatea a incheiat cu firma U GmbH din Germania un contract de vanzare-cumparare echipamente textile, prin care a vandut 16 masini de tricotaje electrice marca Universal - descrise detaliat in lista 1 ce constituie parte integranta a contractului si masinile si echipamente aferente fabricii de tricotaje si confectii pentru un pret de vanzare de E euro. Vanzatorul a vandut echipamentele pe sistemul vazut-placut, acestea urmand a fi exportate de catre cumparator, in contract prevazandu-se in mod expres ca, in cazul nu se poate proba livrarea intracomunitara a bunurilor, plata TVA aferenta sa fie realizata de garantul fidesujor stipulat in contract.

SC ABC SRL a emis factura nr./22.04.2008 catre clientul german pentru "contravaloare marfa conform contract din 21.04.2008" pentru B euro (F lei) fara TVA si a considerat operatiunea ca fiind o livrare intracomunitara de bunuri scutita de taxa cu drept de deducere.

Din analiza documentelor justificative (documente de transport - 4 CMR - copii din data de 23.04.2008), organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au livrat intracomunitar doar 16 masini de tricotat marca universal si accesorii aferente, pentru restul masinilor si echipamentelor neexistand dovada transportului intracomunitar. In consecinta, in temeiul art. 67 din Codul de procedura fiscala, organele fiscale au procedat la estimarea valorii de vanzare a masinilor si echipamentelor pentru care nu exista dovada livrarii intracomunitare si au colectat TVA aferenta in suma de CT lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL invoca, in esenta, ca documentele de transport atesta si transportul intracomunitar al masinilor si echipamentelor, dovada fiind cuvantul "zubehormachinen" in scris in CMR-uri, care in traducere inseamna "accesorii masini" si ca estimarea realizata de organele de inspectie fiscala este complet eronata.

In drept, potrivit art. 125¹, art. 126, art. 128, art. 140, art. 143, art. 150 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

15. livrare intracomunitara are intelesul prevazut la art. 128 alin. (9)".

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

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

b) operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144¹; [...]"

"Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(9) Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, in intelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora".

"Art. 140. - (1) **Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa** sau care nu sunt supuse cotelor reduce".

"Art. 143. - (2) **Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:**

a) **livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care îi comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru [...]"**

"Art. 150. - (1) **Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei**, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) **persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile**, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g)".

"Art. 155. - (5) **Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

i) codul de inregistrare in scopuri de TVA cu care se identifica cumparatorul in celalalt stat membru, in cazul operatiunii prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a);

[...]

k) **denumirea si cantitatea bunurilor livrate**, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125¹ alin. (3) in definirea bunurilor, in cazul livrarii intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasarii unui avans, cu exceptia cazului in care factura este emisa inainte de data livrarii/prestarii sau incasarii avansului;

m) **baza de impozitare a bunurilor si serviciilor**, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, **pretul unitar, exclusiv taxa**, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret;

n) **indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate in lei, sau a urmatoarelor mentiuni:**

1. *in cazul in care nu se datoreaza taxa, o mentiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mentiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fara drept de deducere», «neimpozabila in Romania» sau, dupa caz, «neinclus in baza de impozitare»; [...]*".

Totodata, cu privire la aplicarea scutirilor de TVA, prin Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cuprinse in anexa aprobata prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, modificat prin O.M.E.F. nr. 1.503/2007 si O.M.E.F. nr. 2.421/2007 se prevede urmatoarele:

"Art. 1. - (1) Prin prezentele instructiuni se **reglementeaza modul de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare**".

"Art. 10. - (1) **Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), **se justifica pe baza urmatoarelor documente:**

a) **factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;

b) **documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru;** si, dupa caz,

c) **orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare**".

Din prevederile legale anterior citate rezulta ca livrarile de bunuri care sunt transportate sau expediate din Romania intr-un alt stat membru al Uniunii Europene, definite ca livrari intracomunitare, sunt operatiuni impozabile in Romania, tara unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe transportul sau expeditia acestora. Aceste operatiuni sunt scutite de TVA cu drept de deducere a taxei aferente achizitiilor, cu conditia ca beneficiarul sa îi comunice furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat Romania si ca acest cod sa fie inscris in mod expres in factura. In caz contrar, operatiunile sunt taxabile in Romania si se supun cotei standard de TVA.

Sintetizand aceste prevederi legale in materia taxei pe valoarea adaugata, se retin **doua conditii esentiale** pentru operatiunea analizata:

- o livrare de bunuri devine **livrare intracomunitara numai daca bunurile sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de catre client ori de o alta persoana in contul acestora;**

- o livrare intracomunitara este scutita de TVA daca clientul îi comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru decat al furnizorului.

Astfel, din textul art. 128 alin. (9) si art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal rezulta fara niciun fel de dubiu ca nu orice livrare catre un partener dintr-un alt stat membru este considerata livrare intracomunitara scutita de TVA, ci doar aceea in care bunurile parasesc teritoriul Romaniei si ajung in alt stat membru, iar clientul îi comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA in alt stat membru al Uniunii Europene decat statul membru unde este inregistrat furnizorul.

In speta, contestatară SC ABC SRL a vandut firmei U GmbH din Germania 16 masini de tricotaje electrice Universal si masinile si echipamente aferente fabricii de tricotaje si

confectii si a prezentat 4 CMR-uri pentru a justifica faptul ca livrarea bunurilor catre firma germana este o livrare intracomunitara de bunuri scutita de TVA cu drept de deducere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei in raport cu sustinerile contestatarei si constatarilor organelor de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, este indiscutabil faptul ca *orice scutire de taxa*, cu atat mai mult orice scutire cu drept de deducere, *constituie o exceptie de la regulile normale in materie de TVA*. Cum ***exceptiile sunt de stricta interpretare si aplicare***, scutirea poate sa fie aplicata numai daca persoana care realizeaza operatiunea poate dovedi ca bunurile au fost efectiv livrate in conditiile prevazute de Codul fiscal si normele/instructiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectiva trebuie sa poata dovedi cu documente, pentru fiecare operatiune in parte, corectitudinea aplicarii scutirii cu drept de deducere.

In acest sens, prevederile art. 128 alin. (9) si art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si cerintele ce trebuie indeplinite de furnizor pentru a dovedi scutirea stipulate de art. 10 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, modificat prin O.M.E.F. nr. 1.503/2007, O.M.E.F. nr. 2.421/2007 si O.M.E.F. nr. 3.424/2008 sunt in deplina concordanta cu legislatia comunitara in materie de TVA. Astfel, art. 131 (capit. 1 din Titlul IX) din Directiva nr. 2006/112/CE prevede in mod expres ca "**Scutirile prevazute la capitolele 2-9 se aplica fara sa aduca atingere altor dispozitii comunitare si in conformitate cu conditiile pe care statele membre le stabilesc in scopul de a asigura aplicarea corecta si directa a acestor scutiri si a preveni orice posibila evaziune, fraudă sau abuz**". De aici rezulta dreptul Romaniei in calitate de stat membru de a stabili prin propria legislatie interna in ce conditii concrete se aplica scutirile in materie de TVA, inclusiv in cazul livrarilor intracomunitare, dupa cum sunt reglementate in dispozitiile legale anterior citate.

2. In al doilea rand, *din jurisprudenta constanta a Curtii Europene de Justitie reiese ca scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reprezinta o derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun de TVA*, conform caruia taxa se aplica fiecărei operatiuni de productie sau de distributie si ca aceasta scutire isi gaseste temeiul in regimul tranzitoriu aplicat schimburilor intracomunitare, in cadrul caruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazeaza pe principiul atribuirii veniturilor fiscale statului membru in care are loc consumul final (pct. 22 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos si altii, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 22 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh). In acest context, Curtea a recunoscut dreptul statelor membre de a stabili in propria legislatie conditiile in care scutesc livrarile intracomunitare de bunuri, necesare asigurarii colectarii corecte a taxei si prevenirii evaziunii fiscale (pct. 25 din Hotararea data in cazul C-146/05 Collee, pct. 25 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh).

Totodata, Curtea a recunoscut conformitatea cu dreptul comunitar a principiului conform caruia *sarcina probei privind dreptul la beneficiul unei derogari sau al unei scutiri fiscale revine celui care a solicitat beneficiul unui astfel de drept*, **in concret furnizorului, care trebuie sa dovedeasca autoritatilor fiscale ca bunurile vandute au fost transportate sau expediate in alt stat membru si ca in urma acestei operatiuni bunurile au parasit in mod fizic teritoriul statului membru de livrare** (pct. 23 si pct. 26 din Hotararea data in cazul C-184/05 Twoh, pct. 42 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos).

Potrivit unei jurisprudente constante in materie, Curtea a stabilit ca nu ar fi contrar dreptului comunitar sa se pretinda ca **furnizorul sa ia orice masura care i s-ar putea pretinde in mod rezonabil** pentru a se asigura ca operatiunea pe care o efectueaza nu il determina sa participe la o fraudă fiscala, inclusiv in situatia in care transportul sau expeditia bunurilor in alt stat membru cade in sarcina cumparatorului potrivit conditiilor de livrare convenite (pct. 65 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos, pct. 24 din Hotararea data in cazul C-271/06 Netto Supermarkt).

3. In lumina celor expuse anterior, contestatara SC ABC SRL **avea obligatia sa demonstreze ca bunurile vandute au parasit teritoriul Romaniei** si au intrat pe teritoriul unui alt stat membru (Germania), chiar daca transportul bunurilor nu a fost in sarcina sa, ci in cea a cumparatorului.

Astfel, chiar daca a prevazut la art. 4.8 din contractul faptul ca garantul fidejutor urmeaza sa îi prezinte dovada "exportarii" (corect, livrării intracomunitare), respectiv CMR-ul, in caz contrar garantul ramanand responsabil pentru plata TVA de 19% din pretul de vanzare, **contestatara nu a luat toate masurile rezonabile ce îi stateau la indemana, pentru a se asigura ca toate bunurile, masinile si echipamentele vandute au parasit, intr-adevar, teritoriul Romaniei**, respectiv:

- contestatara nu a in scris in factura emisa catre partenerul german denumirea bunurilor livrate, pretul unitar si valoarea, desi o asemenea obligatie este prevazuta in mod expres art. 155 alin. (5) din Codul fiscal antecitat; faptul ca valoarea tranzactiei a fost stabilita in mod global, pe sistemul "vazut-placut" stipulat in contract, *nu excludea in niciun fel obligatia societatii de a identifica in mod specific bunurile livrate* intrucat ele erau dezasamblate, fiind compuse din 16 masini de tricotaje electrice si alte masini si echipamente specifice domeniului tricotajelor si confectiilor. In acest sens, desi partile au convenit ca prin contractul incheiat in data de 21.04.2008 ca bunurile livrate sunt descrise detaliat in lista anexa 1, **contestatara nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscala, nici in sustinerea contestatiei aceasta lista, pentru a se stabili cu certitudine caracteristicile tehnice ale bunurilor, in vederea identificarii lor (felul bunurilor, cantitatea, numerele seriale de identificare, greutatea, modul de ambalare si coletare etc.);**

- din analiza Listei mijloacelor fixe ce a stat la baza achizitiei initiale a bunurilor de la SC MM SRL din data de 08.03.2007 reiese ca cele 131 de masini si echipamente se compun din 16 masini de tricotat universal, 7 masini de tricotat R50, 1 masina de bobinat, 1 masina de desirat, 12 masini de cusut Kett, 6 masini triplock, 4 masini de cusut Brother, 2 masini nasturi, 2 masini de cusut butoniere, 4 prese de calcat, 6 masini de cusut lineara, 8 masini de cusut incretit, 8 masini de cusut lineara automata Juki, 10 mese de calcat, 5 boilere calcat, 1 banzic, 2 prese termoculat etc.; *toate cele 131 de pozitii sunt identificate doar cu denumire si/sau marca, fara alte date suplimentare de identificare;*

- din cele 4 CMR-uri prezentate de contestatara, partial lizibile, rezulta ca s-au transportat, **in 4 transporturi separate**, "4 Universal Flachstrickmaschinen" + "Zubehörmaschinen" sau "4 stuch Flachstrickmaschinen Universal" + "4 computer" + "Zubehör", ceea ce inseamna, in traducere, "**4 masini de tricotat rectilinii Universal**" + "**accesorii pentru masini**" sau "**4 parti de masini de tricotat rectilinii Universal**" + "4 computere" + "accesorii";

- din modul de completare a celor 4 CMR-uri rezulta doar faptul ca s-au transportat cele 16 masini universale de tricotaje marca Universal, inclusiv componentele aferente (computerele si accesoriile acestor masini), **fara sa reiasa ca s-au transportat si celelalte 115 masini, prese, boilere etc. ce formau totalitatea bunurilor vandute partenerului german;**

- sustinerea contestatarei, in sensul ca inscrierea cuvântului "accesorii" in cele 4 CMR-uri dovedeste transportul tuturor masinilor si celorlalte echipamente vandute, **este contrazisa de faptul ca toate cele 4 transporturi au o greutate bruta de 8.000 kg fiecare**, asa cum este mentionat in fiecare din CMR-uri, **de unde rezulta ca s-au transportat aceleasi bunuri**, respectiv cate 4 masini de tricotat marca Universal, dezasamblate, impreuna cu componentele lor, identificate generic sub denumirea de "accesorii"; **or, in conditiile in care restul bunurilor vandute (nu mai putin de 115 masini, prese, boilere etc.) au o larga diversitate, cu caracteristici tehnice, inclusiv greutatea, in mod evident, diferite, contestatara nu prezinta nicio dovada a modului cum s-au grupat aceste echipamente in vederea transportului, astfel incat, pe langa cele 16 masini de tricotat, si celelalte 115 masini si echipamente sa fie transportate in 4 transporturi auto absolut identice din punct de vedere al greutatii bunurilor ce faceau obiectul transportului;**

- de asemenea, contestatara nu explica cum 7 masini de tricotat R50, 1 masina de bobinat, 1 masina de desirat, 12 masini de cusut Kett, 6 masini triplock, 4 masini de cusut Brother, 2

masini nasturi, 2 masini de cusut butoniere, 4 prese de calcat, 6 masini de cusut lineara, 8 masini de cusut incretit, 8 masini de cusut lineara automata Juki, 10 mese de calcat, 5 boilere calcat, 1 banzic, 2 prese termoculat etc. pot fi considerate, din punct de vedere tehnic, accesorii pentru 16 masini de tricatat universale, oricat de "computerizate" ar fi acestea.

4. Contrar sustinerilor contestatarei, faptul ca transportul a fost comandat si platit de cumparatorul din Germania, motiv pentru care nu a putut influenta modul de completare a CMR-urilor nu afecteaza in niciun fel valabilitatea obligatiei sale de a demonstra, fara niciun fel de dubiu, ca toate cele 131 de masini si echipamente vandute au fost transportate sau expediate, in mod efectiv, in afara teritoriului Romaniei, intr-un alt stat membru (Germania).

Dimpotriva, jurisprudenta comunitara in materie a statuat in mod constant ca **sarcina probei** faptului ca bunurile vandute au parasit in mod fizic teritoriul statului membru de livrare **revine intotdeauna furnizorului**, indiferent de conditiile de livrare convenite cu cumparatorul, furnizorul fiind cel in masura sa ia masurile corespunzatoare pentru a se asigura ca dreptul sau la scutirea de TVA este justificat.

In speta, **din cele anterior prezentate reiese ca SC ABC SRL nu a dat dovada de diligenta in obtinerea dovezilor care sa ateste ca toate cele 131 de masini si echipamente au parasit cu adevarat teritoriul Romaniei**. Cum acestea se prezentau sub forma dezasamblata si aveau caracteristici tehnice diferite, contestatara avea obligatia sa inscrie in mod detaliat bunurile in factura sau intr-o anexa la factura (obligatie neindeplinita), sa identifice in mod detaliat bunurile la momentul predarii lor catre cumparator (in procesul-verbal de predare-primire din data de 21.04.2008 incheiat intre furnizor si cumparator se face trimitere tot la lista anexa 1 la contract, lista inexistentă conform celor retinute anterior) si sa pretinda cumparatorului sau garantului fidejutor mentionat la art. 4.8 din contract nu numai documentele de transport propriu-zise (CMR-urile), ci si lista bunurilor transportate sub forma de "packing list" (la campul 9 din CMR nu este mentionat nicio lista a coletelor predate in vederea transportului). Aceste dovezi, **inclusiv "packing list"-urile, fac parte din documentatia uzuala in astfel de tranzactii intracomunitare** (cu atat mai mult cu cat era vorba de transportul unor bunuri dezasamblate) si, prin urmare, **proba transportului pentru toate cele 131 de masini si echipamente dezasamblate pe baza unor asemenea dovezi este o solicitare pe deplin rezonabila din partea organelor fiscale in sensul jurisprudentei comunitare in materie**.

5. In ceea ce priveste invocarea verificarii anterioare a tranzactiei prin procesul-verbal nr. pv1/2010, se retine ca aceasta a reprezentat o cercetare la fata locului, in cadrul schimbului de informatii solicitat de autoritatile fiscale din Germania. Din continutul acestui proces-verbal reiese ca organele fiscale au constatat ca in baza contractului incheiat de contestatara in data de 21.04.2008 cu partenerul german, SC ABC SRL "a efectuat o livrare intracomunitara constand in 16 masini de tricotaje electrice marca Universal", precum si faptul ca a incasat integral "contravaloarea celor 16 masini de tricatat electrice". Reiese ca organele fiscale ce au efectuat cercetarea la fata locului au constatat aceeași situatie cu cea retinuta de organele de inspectie fiscala ce au efectuat inspectia ce face obiectul deciziei de impunere atacate, respectiv ca societatea a livrat intracomunitar 16 masini de tricotaje electrice marca Universal, **fara sa constate livrarea intracomunitara si a restului de 115 masini si echipamente**, contrar sustinerilor contestatarei.

Totodata, faptul ca cercetarea la fata locului s-a realizat la solicitarea autoritatilor fiscale germane nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei, avand in vedere ca jurisprudenta comunitara in materie a statuat ca declaratia fiscala prezentata de cumparator propriilor autoritati nu are o semnificatie determinanta din punct de vedere al probei unei livrari intracomunitare scutite (pct. 71 din Hotararea data in cazul C-409/04 Teleos).

6. In ceea ce priveste metoda de estimare utilizata de organele de inspectie fiscala pentru determinarea contravalorii celor 115 masini si echipamente pentru care societatea nu a facut dovada transportului intracomunitar, se retine ca potrivit contractului din 08.03.2007, la

achizitia masinilor si echipamentelor de la furnizorul intern SC MM SRL contestatara a achitat un pret global de W euro plus TVA, fara sa existe nicio defalcare a pretului de achizitie a acestor masini si echipamente. In mod similar, la vanzarea masinilor si echipamentelor catre firma U GmbH din Germania din data de 21.04.2008 partile au convenit un pret global de vanzare de B euro, fara sa existe nicio departajare a pretului de vanzare pe fiecare bun in parte.

Ca atare, *neexistand nicio departajare a pretului masinilor si echipamentelor in discutie (nici la achizitie si, mai ales, la vanzare)*, organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa procedeze la estimarea valorii de vanzare a acestora in temeiul art. 67 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: "Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze [...]".

Referitor la invocarea evaluarii efectuata de o societate de evaluare, din care ar rezulta ca valoarea masinilor de tricotat este superioara celorlalte masini si echipamente se retine ca aceasta a fost efectuata la nivelul *conditiilor de piata existente in luna iunie 2006*, in conditiile in care *tranzactia analizata a avut loc in luna aprilie 2008* (peste aproape 2 ani de zile). Mai mult, *evaluarea se refera la 110 masini si echipamente, in timp ce achizitia s-a efectuat pentru un numar de 131 de masini si echipamente*, iar din contractul de achizitie incheiat cu furnizorul nu reiese in niciun fel ca acest raport de evaluare a constituit cumva baza pentru negocierea achizitiei si stabilirea pretului global al tranzactiei. De asemenea, faptul ca echipamentele s-au vandut pe sistemul vazut-placut nu exclude defalcarea pretului de vanzare obtinut, avand in vedere ca masinile si echipamentele sunt din cele mai diverse si pot fi utilizate si/sau revandute si in mod independent, iar **contestatara nu a facut dovada ca intregul lot de masini si echipamente a parasit in mod indubital teritoriul Romaniei**, asa cum s-a aratat anterior.

In consecinta, fata de cele retinute anterior, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA colectata suplimentar si respinsa la rambursare in suma de CT lei.

3.3. Referitor la TVA deductibila in suma de PT lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect nedeductibilitatea TVA aferenta unor achizitii de bunuri realizate de societate, in conditiile in care nu au analizat daca aceste achizitii au fost folosite in cadrul actiunilor de protocol si in ce masura ele au fost destinate realizarii unor operatiuni taxabile prin autocolectarea realizata de societate pentru cheltuielile de protocol nedeductibile datorita depasirii plafonului prevazut de lege.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr.F2/2011 rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de PT lei reprezentand achizitii de bunuri ce nu sunt destinate operatiunilor taxabile ale contestatarii de la furnizorii SC A SRL (factura/18.06.2007 - TVA PT1 lei pentru accesorii confectii) si SC AP SRL (factura nr./05.12.2007 - PT2 lei pentru manusi piele).

In drept, potrivit art. 128, art. 145 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

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

f) acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme".

"Art. 145. - (2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]

(3) **Daca nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabila are dreptul de deducere a taxei si pentru cazurile prevazute la art. 128 alin. (8) si la art. 129 alin. (5)".**

"Art. 155. - (2) Persoana inregistrata conform art. 153 trebuie sa autofactureze, in termenul prevazut la alin. (1), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii catre sine".

Cu privire la aplicarea acestor dispozitii legale, pct. 6 si pct. 70 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc urmatoarele:

"6. (11) In sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit in cadrul actiunilor de protocol nu sunt considerate livrari de bunuri daca valoarea totala a bunurilor acordate gratuit in cursul unui an calendaristic este sub plafonul in care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la Titlul II al Codului fiscal. [...]

(12) Incadrarea in plafoanele prevazute la alin. (11) lit. a)-c) se determina pe baza datelor raportate prin situatiile financiare anuale. Nu se iau in calcul pentru incadrarea in aceste plafoane sponsorizarile, actiunile de mecenat sau alte actiuni prevazute prin legi, acordate in numerar. Depasirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plata si se colecteaza taxa, daca s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizitiilor care depasesc plafoanele. Taxa colectata aferenta depasirii se calculeaza si se include in decontul intocmit pentru perioada fiscala in care persoana impozabila a depus sau trebuie sa depuna situatiile financiare anuale".

"70. (1) Auto-factura pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii catre sine trebuie emisa numai daca operatiunile in cauza sunt taxabile si numai in scopul taxei, fiind obligatorie mentionarea urmatoarelor informatii: [...].

(2) Informatiile din factura emisa prin autofacturare se inscriu in jurnalele pentru vanzari si sunt preluate corespunzator in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, ca taxa colectata".

Din actele normative sus-citate reiese ca persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa aferenta achizitiilor de bunuri de mica valoare, acordate in mod gratuit in cadrul actiunilor de protocol, insa depasirea plafonului legal pentru astfel de actiuni este considerata o livrare de bunuri cu plata, taxabila din punct de vedere al TVA, prin autocolectarea taxei de catre persoana impozabila ce si-a dedus taxa la momentul achizitiilor destinate actiunilor de protocol respective.

In speta, organele de inspectie fiscala au considerat TVA in suma de PT lei este aferenta unor achizitii care nu sunt destinate in scopul propriilor operatiuni taxabile ale societatii verificate. In acelasi timp, contestatarul sustine ca aceasta suma este aferenta cheltuielilor de protocol, pentru care a colectat taxa aferenta, astfel ca nu se justifica neacceptarea la deducere a acestor sume.

Din documentele existente la dosarul cauzei organul de solutionare nu poate stabili care este situatia de fapt, respectiv daca cele doua achizitii au fost destinate actiunilor de protocol ale societatii si care valoarea totala a cheltuielilor de protocol inregistrate, departajata in cheltuieli de protocol deductibile si cheltuieli de protocol nedeductibile, in raport cu datele rezultate din situatia financiara anuala intrucat organele de inspectie fiscala nu au facut nicio referire, marginandu-se sa consemneze faptul ca societatea a autocolectat TVA pentru cheltuielile de protocol nedeductibile in suma J lei. In acelasi timp, societatea sustine ca ambele achizitii au fost destinate actiunilor de protocol si ca a colectat TVA aferenta, prezentand doar o copie a jurnalului de vanzari si decontului de TVA pentru trimestrul IV 2007, fara ca TVA colectata sa coincida in cele doua formulare si fara sa prezinte o fisa a cheltuielilor de protocol, situatia financiara anuala si declaratia privind impozitul pe profit si facturile in care a autocolectat TVA pentru depasirea cheltuielilor de protocol.

In consecinta, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

Conform pct. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

"12.7. *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

12.8. *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii*".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de PT lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *prin reanalizarea destinatiei achizitiilor realizate de societate de la cei furnizori si a plafonului de cheltuieli de protocol deductibile si nedeductibile in raport cu datele din situatiile financiare anuale si cu taxa pe care societatea si-a autocolectat-o pentru cheltuielile de protocol nedeductibile.*

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 125¹ alin. (1) pct. 15, art. 126 alin. (1) lit. a) si alin. (9) lit. a), art. 128 alin. (1), alin. (8) lit. f) si alin. (9), art. 129 alin. (4) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 143 alin. (2) lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a) si alin. (3), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 si lit. d) si alin. (5) lit. a) si lit. c) pct. 2 si art. 155 alin. (2) si alin. (5) lit. k) si lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (11) si alin. (12), pct. 45, pct. 66 alin. (2) si pct. 70 alin. (1) si alin. (2) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 alin. (1) si art. 10 alin. (1) lit. b) din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cuprinse in anexa aprobata prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, modificat prin O.M.E.F. nr. 1.503/2007 si O.M.E.F. nr. 2.421/2007, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 67 alin. (1), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (1) si alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 12.7 si pct. 12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru TVA respinsa la rambursare in suma de CT lei.

2. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru TVA respinsa la rambursare in suma de DT+PT lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi obligatii bugetare si care va avea in vedere prevederile legale aplicabile in speta si considerentele prezentei decizii.

nr.18

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