

D E C I Z I E nr. 3325/186 din 14.10.2013

I. Prin contestatia formulata, solicita anularea obligatiilor suplimentare stabilite prin "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. in suma de lei, ce reprezinta TVA.

Prin contestatia formulata societatea arata ca echipa de inspectie fiscala a refuzat acordarea deductibilitatii TVA in suma de lei, dupa cum urmeaza:

A. TVA aferenta chiriei pentru un depozit închiriat de la Societatea SRL, spatiu pe care societatea nu l-ar fi declarat ca si punct de lucru (TVA in suma de lei);

B. TVA aferenta unor cheltuieli de transport suportate de societate pentru livrări intracomunitare, pe motiv ca in contractele cu beneficiarii acestor livrări intracomunitare nu este specificat faptul ca transportul cade in sarcina societății (TVA in suma de lei);

C. TVA aferenta unor procese verbale de scădere gestiune aferente unor costuri înregistrate in debitul contului 6588, costuri reprezentând materiale, semifabricate si mărfuri distruse fără a fi imputabile, pe motiv ca acestea nu ar fi fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile (TVA in suma de lei)

D. TVA aferenta unor servicii de comision prestate de Franta, pe motiv ca nu ar fi fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile TVA in suma de lei)

E. TVA aferenta unor operatiuni de import, pe motiv ca nu s-ar fi făcut dovada ca societatea este importatorul marfii obligat la plata TVA (TVA in suma de lei)

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

A. In ceea ce priveste TVA aferenta chiriei pentru un depozit închiriat de la Societatea SRL, spatiu pe care societatea nu l-ar fi declarat ca si punct de lucru (TVA in suma de lei);

Petenta sustine ca regulile cu privire la exercitarea dreptului de deducere sunt reglementate de Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, Titlul VI - Taxa pe valoarea adaugata, Cap. 10 - Regimul deducerilor, art. 145 (1) din Codul Fiscal: „*dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei*". Alineatul (2) al aceluiasi articol mentioneaza faptul ca : „*Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operatiuni:*

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in România;

*c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, 144 si 144*1;*

Astfel, dreptul de deducere pentru TVA aferenta unor achizitii efectuate de o persoana impozabila exista la momentul efectuării acestor achizitii (in masura in care toate conditiile documentare de exercitare a deducerii conform art. 146 sunt îndeplinite la momentul respectiv), atâta timp cat persoana impozabila foloseste, sau intentioneaza sa foloseasca achizitiile respective in scopul unor operatiuni taxabile viitoare care dau drept de deducere. Prin urmare, conditiile de forma au fost îndeplinite.

Societatea sustine ca a îndeplinit si conditiile de fond intrucat a folosit spatiul inchiriat pentru depozitarea atât a materiilor prime si a materialelor care urmează sa fie introduse in productie, cat si a produselor finite inainte de a fi expediate clientilor finali.

Societatea sustine ca nu detine in proprietate un spatiu suficient pentru depozitarea materiilor prime, materialelor si produselor finite, astfe ca este evident pentru oricine ca închirierea spatiului respectiv de la SC SRL a fost realizata pentru operatiuni care dau drept de deducere TVA, operatiuni mentionate la art 145 alin. 2 lit. a) - c) din Codul Fiscal.

Societatea sustine ca a avut nu numai intentia sa desfășoare operatiuni taxabile la momentul angajarii costurilor ci a si concretizat aceasta intentie in desfasurarea de activitati economice care au condus la operatiuni taxabile si operatiuni care dau drept de deducere TVA, si, mai mult decât atât, isi poate dovedi buna credinta.

Petenta arata ca existenta sau inexistentă anumitor autorizatii (cum ar fi de pilda declararea spatiului ca punct de lucru la Registrul Comertului) nu constituie un fapt relevant pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, atâta timp cat legea fiscala nu dispune altfel.

Societatea sustine ca nu a identificat un articol de lege care sa mentioneze ca TVA-ul aferent unei achizitii de servicii nu s-ar putea deduce pentru motivul ca nu s-ar putea face dovada ca serviciile sunt achizitionate „*pentru realizarea de venituri*”. Singurele criterii sunt cele de fond de la art. 145 si cele de forma de la art. 146 din Codul Fiscal.

Considera relevante deciziile Curtii Europene de Justitie in cazurile INZO - C110/1994 si GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995.

Astfel, in cazul INZO Curtea Europeana de Justitie decide ca un TVA aferent unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata este deductibil chiar in conditiile in care activitatea proiectata nu mai este desfasurata iar in cazul GHENT, Curtea Europeana de Justitie a hotarat ca art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul Fiscal, trebuie interpretat in sensul ca trebuie sa i se permită unei persoane impozabile ce actionează ca atare sa deducă

TVA aferenta unor lucrari de investitii efectuate cu intentia de a desfășura operatiuni taxabile. Dreptul de deducere obtinut rămâne valabil chiar si in situatia in care investitia este desfiintată din motive independente de vointa persoanei impozabile respective.

Pe aceasta baza, petenta considera ca jurisprudenta europeana admite deductibilitatea TVA doar pe baza intentiei persoanei impozabile de a desfășura activitati economice care dau nastere unor operatiuni taxabile, fara cerinta ca acestea sa se concretizeze neapărat in activitati economice, atata timp cat nu se poate dovedi reaua credinta a persoanei respective.

Societatea considera ca îndeplineste aceste criterii si, mai mult decât atât, a dat dovada si de buna credinta.

B. In ceea ce priveste TVA aferenta unor cheltuieli de transport suportate de societate pentru livrari intracomunitare, pe motiv ca in contractele cu beneficiarii acestor livrari intracomunitare nu este specificat faptul ca transportul cade in sarcina societatii (TVA in suma de lei);

Echipe de inspectie fiscala considera ca baza legala pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA o constituie dispozitiile art. 145 alin. 2, lit. a) din Codul Fiscal, intrucat nu s-au respectat prevederile Legii nr. 469/2002 (Legea Contractelor Comerciale).

Societatea argumenteaza ca dreptul de deducere pentru TVA aferenta unor achizitii efectuate de o persoana impozabila exista la momentul efectuării acestor achizitii (in măsura in care toate conditiile documentare de exercitare a deducerii conform art. 146 sunt îndeplinite la momentul respectiv) atâta timp cat persoana impozabila foloseste, sau intentioneazã sa folosească, achizitiile respective in scopul unor operatiuni care dau drept de deducere.

Petenta sustine ca au fost îndeplinite conditiile de forma mentionate la art. 146 din Codul Fiscal, ele nefacand obiectul criticilor echipei de inspectie fiscala, iar in ce priveste conditiile de fond mentionate la art. 145 din Codul Fiscal, acestea sunt îndeplinite, intrucat societatea a folosit serviciile de transport achizitionate la operatiuni care dau drept de deducere TVA, mai precis la livrarile intracomunitare efectuate pentru bunurile vândute clientilor sai () conform contractelor de livrare prezentate organelor de inspectie fiscala.

Considera ca si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferenta achizitiei serviciilor de transport in conformitate cu regulile generale cu privire la dreptul de deducere al TVA.

Petenta sustine ca a verificat de mai multe ori dispozitiile legale in materie si nu a identificat un articol de lege care sa mentioneze ca TVA-ul aferent unei achizitii de servicii, cum ar fi achizitiile de servicii de transport, nu s-ar putea deduce pentru motivul ca „in contractele cu beneficiarii livrarilor

intracomunitare (Sanswiss SAS Franta si Sanswiss sro Cehia) nu este specificat ca cheltuielile de transport sunt in sarcina furnizorului SC Sanswiss SRL".

Petenta sustine ca legea fiscala nu conditioneazã deductibilitatea TVA aferenta unei achizitii de servicii de existenta unui contract de servicii. Conditia de forma necesara a fi îndeplinita, mentionata la art. 146 si necriticata de echipa de inspectie fiscala, este aceea a existentei facturii, nicidecum a existentei contractului. Mai mult, existenta sau inexistentã, in contractul de livrare de bunuri, a unei clauze referitoare la partea din contract insarcinata cu efectuarea transportului intr-o tranzactie internationala, nu constituie un fapt relevant pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, atãta timp cat legea fiscala nu dispune altfel.

Societatea precizeaza ca in facturile emise catre beneficiarii livrarilor intracomunitare () sunt specificate clauzele din care rezulta fara echivoc care parte este responsabila de realizarea transportului si de costurile implicate de transportul bunurilor la destinatie, aceste clauze de livrare fiind efectul negocierilor intre parti, si nu intelege de ce ar mai fi necesara includerea acestor clauze si intr-un contract care fixeaza un cadru general de derulare a tranzactiilor intre pãrți.

C. In ceea ce priveste TVA aferenta unor procese verbale de scadere din gestiune aferente unor costuri înregistrate in debitul contului 6588, costuri reprezentând materiale, semifabricate si marfuri distruse fără a fi imputabile, pe motiv ca acestea nu ar fi fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile (TVA in suma de lei)

Societatea precizeaza ca, in general, vinde bunurile reprezentând materiale, semifabricate si mărfuri deteriorate, care nu mai pot fi folosite in fluxul productiv si invoca prevederile pct. 45 (1) din NM de aplicare a Codului Fiscal : „...*orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneazã sa desfasoare o activitate economica...Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective cum ar fi faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa facã investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.*”

Sustine ca dreptul de deducere pentru TVA in suma de lei aferenta semifabricatelor si marfurilor distruse fara a fi imputabile rămâne dobândit atãta timp cat persoana impozabila a intentionat sa desfasoare o activitate economica.

Considera relevante deciziile Curtii Europene de Justitie in cazurile INZO - C110/1994 si GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995.

Astfel, in cazul INZO Curtea Europeana de Justitie decide ca un TVA aferent unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata este deductibil chiar in conditiile in care activitatea proiectata nu mai este desfasurata iar in

cazul GHENT, Curtea Europeană de Justiție a hotărât ca art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul Fiscal, trebuie interpretat în sensul că trebuie să i se permită unei persoane impozabile să acționeze ca atare să deducă TVA aferentă unor lucrări de investiții efectuate cu intenția de a desfășura operațiuni taxabile. Dreptul de deducere obținut rămâne valabil chiar și în situația în care investiția este desființată din motive independente de voința persoanei impozabile respective.

Pe această bază, petenta consideră că jurisprudența europeană admite deductibilitatea TVA doar pe baza intenției persoanei impozabile de a desfășura activități economice care dau naștere unor operațiuni taxabile, fără cerința ca acestea să se concretizeze neapărat în activități economice, atata timp cât nu se poate dovedi reaua credință a persoanei respective.

Societatea consideră că îndeplinește aceste criterii și, mai mult decât atât, a dat dovada și de bună credință.

D. În ceea ce privește TVA aferentă unor servicii de comision prestate de Franta, pe motiv că nu ar fi fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile (TVA în suma de lei)

Societatea precizează că a achiziționat serviciile respective în baza contractului semnat cu SAS Franta în data de 01.01.2011.

În privința justificării că aceste servicii sunt folosite la operațiuni care dau drept de deducere, societatea consideră că această concluzie este evidentă din modul în care este formulat contractul între părți și din situația de lucrări prezentată echipei de inspecție fiscală. Astfel, cele două facturi, pentru care s-a dedus TVA în suma de lei, au fost emise de către prestatorul Franta pentru intermedierea unor achiziții de la un furnizor din China.

Societatea nu are în organigramă un departament de achiziții suficient de dezvoltat încât să fie capabilă singură să își negocieze achizițiile de la furnizori, în special din afara Comunității, și în acest context a contractat serviciile unui intermediar, Franta, care să negocieze cu diverși furnizori.

În acest context, societatea a fost de acord să plătească serviciile facturate de Franta, întrucât dacă ar fi încercat să își găsească furnizori de materiale în nume propriu și să negocieze cu ei, costurile ocazionate de aceste activități ar fi fost cu siguranță mai mari decât contravaloarea serviciilor contractate cu prestatorul Franta.

Petenta susține că regulile cu privire la exercitarea dreptului de deducere sunt reglementate de Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, Titlul VI - Taxa pe valoarea adăugată, Cap. 10 - Regimul deducerilor, art. 145 (1) din Codul Fiscal: „*dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei*”. Alineatul (2) al aceluiași articol menționează faptul că : „*Orice persoană impozabilă are dreptul să*

deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in România;

*c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, 144 si 144*1;*

Astfel, dreptul de deducere pentru TVA aferenta unor achizitii efectuate de o persoana impozabila exista la momentul efectuarii acestor achizitii (in masura in care toate conditiile documentare de exercitare a deducerii conform art. 146 sunt îndeplinite la momentul respectiv), atâta timp cat persoana impozabila foloseste, sau intentioneaza sa foloseasca, achizitiile respective in scopul unor operatiuni taxabile viitoare care dau drept de deducere. Prin urmare, conditiile de forma au fost îndeplinite.

Petenta sustine ca au fost îndeplinite conditiile de forma mentionate la art 146 din Codul Fiscal, ele nefacand obiectul criticilor echipei de inspectie fiscala.

In ce priveste conditiile de fond mentionate la art. 145 din Codul Fiscal, acestea sunt îndeplinite, intrucat societatea a folosit serviciile de intermediere achizitionate la operatiuni care dau drept de deducere TVA, operatiuni mentionate la art. 145 alin. 2 lit. a) - c) din Codul Fiscal.

Achizitia serviciilor de intermediere in baza contractului de comision FN din data de 01.01.2011 incheiat cu Franta, serveste la realizarea operatiunilor de livrare a produselor finite obtinute din activitatea de productie.

Intrucat aceste operatiuni se încadreaza in cele mentionate la art. 145 alin. 2 lit. a) - c) din Codul Fiscal, petenta considera ca si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferenta serviciilor de comision prestate de Sanswiss Franta, in conformitate cu regulile generale cu privire la dreptul de deducere.

Echipea de inspectie fiscala este de părere ca dreptul de deducere a TVA aferent serviciilor de intermediere trebuie respins in cazul particular al societatii intrucat nu se mentioneaza in contractul intre parti o modalitate clara de determinare a comisionului, asa cum prevede Legea nr. 469/2002 (Legea Contractelor Comerciale), nerespectandu-se astfel prevederile art. 2 alin. (1) si (2) din aceasta lege.

Petenta sustine ca existenta sau inexistentă, in contractul de prestari de servicii de intermediere, a unei clauze in care sa se mentioneze o modalitate clara de determinare a comisionului, nu constituie un fapt relevant pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, atata timp cat legea fiscala nu dispune altfel.

Organul de inspectie fiscala a considerat în esenta ca incidenta unor dispozitii strict fiscale (care reglementeaza caracterul deductibil al TVA), este conditionata de incidenta unor dispozitii din acte normative reglementand alte

materii (inclusiunea in contractul de prestari de servicii pe baza de comision a unei clauze care sa contina o modalitate clara de determinare a comisionului), in aceste conditii si-a depasit competenta recunoscuta prin lege, respectiv aceea de interpretare si aplicare a dispozitiilor cu caracter strict fiscal, in cadrul efectuării controlului fiscal.

E. In ceea ce priveste TVA aferenta unor operatiuni de import, pe motiv ca nu s-ar fi facut dovada ca societatea este importatorul marfii obligat la plata TVA (TVA in suma de lei)

Petenta considera ca organele de control au procedat in mod eronat la anulara dreptului de deducere a TVA-ului aferent unor operatiuni de import, in suma de lei, pe motiv ca nu s-ar fi facut dovada ca societatea este importatorul marfii obligat la plata TVA.

In Raportul de inspectie fiscala se consemneaza urmatoarele: „*Societatea a efectuat importuri din China de materii prime precum sticla securizata, feronerie etc. Importurile s-au efectuat in baza declaratiilor vamale de import vizate de autoritatea vamala, in baza carora a fost achitata TVA la organul vamal, societatea indeplinind astfel conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA aferenta importurilor conform prevederilor art. 146 alin. (1) lit. c) din Codul Fiscal, cu exceptia [...]*”, la exceptie încadrând cele 3 importuri in cauza pentru care nu s-a acordat deductibilitatea TVA la import.

Din analiza celor 3 Declaratii Vamale de Import se constata ca importurile se refera exact la materii prime necesare pentru derularea activitatii economice a societatii.

Cu alte cuvinte, nu intra in discutie conditiile de fond descrise la art. 145 din Codul Fiscal, ci doar cele de forma mentionate la art. 146 alin. (1) lit. c).

Articolul invocat de echipa de inspectie fiscala pentru care TVA-ul aferent celor 3 importuri a fost neacceptat la deducere este art. 146 alin. (1) lit. c), care mentioneaza urmatoarele:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească urmatoarele conditii: [...] c) pentru taxa achitata pentru importul de bunuri, [...] sa detina declaratia vamala de import sau actul constatator emis de organele vamale, care sa mentioneze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum si documente care sa ateste plata taxei de catre importator sau de catre alta persoana in contul sau.”

Petenta precizeaza ca respecta toate conditiile de mai sus, adica:

- detine declaratie vamala de import emisa de organele vamale
- declaratia vamala de import mentioneaza ca societatea este destinatar/importator al bunurilor
- detine documente care sa ateste plata TVA-ului la organele vamale

Petenta invoca prevederile punctului 59 (1) si (2) din Normele la Codul Fiscal:

„59. (1) în aplicarea art. 151¹ din Codul fiscal, importatorul care are obligatia platii taxei pentru un import de bunuri taxabile este: a) cumparatorul catre care se expediaza bunurile la data la care taxa devine exigibila la import sau, în absenta acestui cumparator, proprietarul bunurilor la această data. Prin exceptie, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrari anterioare importului nu sunt impozabile în România, cu exceptia livrarilor de bunuri pentru care se aplica regulile prevazute la art. 132 alin. (1) lit. e) si f) din Codul fiscal

2) Orice persoană care nu este obligata la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele careia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă conform art. 136 din Codul fiscal, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente importului respectiv decat în situatia în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).”

Societatea sustine ca din analiza prevederilor mentionate mai sus si a Declaratiile Vamale de Import se constata ca societatea se afla exact in situatia descrisa la punctul 59 (1) de mai sus, fiind proprietara al bunurilor importate, in asa fel incat rezulta fara echivoc faptul ca punctul 59 (2) nu se aplica situatiei petentei.

Pentru a proba faptul ca societatea este importator in sensul art. 151^{A1} din Codul Fiscal, petenta depune la dosarul contestatiei documente (note contabile, note intrare receptii) din care reiese ca bunurile in cauza au intrat in proprietatea societatii si astfel sunt respectate si prevederile art. 151^{A1} din Codul Fiscal si ale punctelor 59 (1) si (3)² din Normele la Codul Fiscal aferente art. 151^{A1} din Codul Fiscal.

Pe cale de consecinta, organele de control au procedat in mod eronat la anularea dreptului de deducere a TVA-ului aferent unor operatiuni de import, in suma de lei.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 19.02.2013 si inregistrat sub nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala” nr. cu privire la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus TVA pentru achizitii care nu sunt destinate pentru realizarea de venituri si anume:

- 1) TVA aferenta pentru chirie dechiriu pentru un spatiu in localitatea , spatiu al SC SRL pe care SC SRL nu l-a declarat ca

punct de lucru la registrul comertului. Suma totala a facturilor pentru perioada verificata este de lei din care TVA lei.

2) Societatea a suportat cheltuielile de transport pentru livrarile efectuate in comunitatea europeana, livrari efectuate societatilor din grup. In contractele incheiate cu beneficiarii din grup nu este specificat ca cheltuielile cu transportul sunt in sarcina furnizorului SC SRL -

Conform art. 145, alin.2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, taxa pe valoarea adaugata in suma de lei nu este deductibila.

3) Societatea a înregistrat pe cheltuieli in contul 6588 avand la baza procese verbale de scădere din gestiune, costuri reprezentând materiale, semifabricate si marfuri distruse fara a fi imputabile. De mentionat ca nu sunt pierderi tehnologice.

In perioada verificata valoarea totala a acestor materiale semifabricate si marfuri distruse este in suma de lei taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora este in suma de lei (lei X 24%).

Taxa pe valoarea adăugata nu este deductibila deoarece materialele, semifabricatele si marfurile nu au fost utilizate in scopul operatiunilor prevazute de art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003.

4) Justificarea prestarii serviciilor de comision nu s-a efectuat in conformitate cu prevederile art. 134^{A1} alin. (7) din Legea nr. 571/2003 A, iar justificarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugata aferenta, in suma de lei nu s-a efectuat in conformitate cu art. 134^{A2} (1) coroborat cu art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 A si ca urmare nu este deductibila.

5) SC SRL RO nu este mentionata pe declaratia vamala de import ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei ci doar ca destinatar al marfurilor;

- factura de livrare este emisa de o societate din comunitatea europeana.

- conform prevederilor pct. 59 alin. (2) din HG nr. 44/2004 privind aplicarea art. 151^{A1} din Legea nr. 571/2003: *“Orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă conform art. 136 din Codul fiscal, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente importului respectiv decât în situatia în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).”*

Prin urmare, taxa pe valoarea adaugata achitata in vama pentru declaratia vamala de import nr. 12ROTM0230I0046905 (TVA in suma de lei), nr.

(TVA in suma de lei), nr. (TVA in suma de lei) nu este deductibila.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de lei (lei) din decontul de TVA inregistrat la AFP sub nr. prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA in suma de lei.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestator si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr. , serviciul investit cu solutionarea contestatiei retine ca pe perioada verificata societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, dupa cum urmeaza:

- 1) TVA in suma de lei aferenta chiriei pentru un depozit
- 2) TVA in suma de lei aferenta unor cheltuieli de transport suportate de societate pentru livrari intracomunitare
- 3) TVA in suma de lei aferenta unor procese verbale de scãdere din gestiune înregistrate pe costuri in debitul contului 6588, costuri reprezentând materiale, semifabricate si marfuri distruse fara a fi imputabile
- 4) TVA in suma de lei aferenta unor servicii de comision prestate de Sanswiss Franta
- 5) TVA in suma de lei aferenta unor operatiuni de import

1) In perioada verificata SC SRL a dedus TVA aferenta chiriei pentru un depozit închiriat de la SC SRL in baza contractului de închiriere FN din 31.08.2011.

Spatiul este situat in localitatea iar suma totala a facturilor este de lei din care TVA in suma de lei.

Din verificarile efectuate s-a constata ca spatiul (depozitul) de la adresa de mai sus nu a fost declarat de catre SC SRL ca punct de lucru la registrul comertului.

De precizat ca adresa acestui spatiu nu este mentionata pe nici un document emis de societatea verificata si nu exista o gestiune separata evidentiata in contabilitatea SC SRL.

Societatea nu a prezentat cu ocazia inspectiei fiscale si nici la dosarul contestatiei documente care sa demonstreze ca depozitul inchiriat a fost folosit pentru depozitarea materiilor prime si a materialelor care urmează sa fie introduse in productiesi si a produselor finite inainte de a fi expediate clientilor finali, dupa cum sustine in contestatia formulata.

SC SRL aduce ca argumente faptul ca nu detine in proprietate un spatiu suficient pentru depozitarea materiilor prime, materialelor si produselor finite, ca a avut nu numai intentia sa desfășoare operatiuni taxabile la momentul angajarii costurilor ci a si concretizat aceasta intentie in desfasurarea de activitati economice care au condus la operatiuni taxabile si operatiuni care dau drept de deducere TVA si ca existenta sau inexistentă

anumitor autorizatii (cum ar fi de pilda declararea spatiului ca punct de lucru la Registrul Comertului) nu constituie un fapt relevant pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, atâta timp cat legea fiscala nu dispune altfel.

In sustinerea contestatiei petenta invoca si deciziile Curtii Europene de Justitie in cazurile INZO - C110/1994 si GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995.

Organul fiscal care solutioneaza contestatia face precizarea ca argumentele aduse de societate in solutionarea contestatiei nu sunt relevante iar deciziile Curtii Europene de Justitie in cazurile INZO - C110/1994 si GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995 nu pot fi aplicate societatii verificate intrucat acestea fac referire la investitii si nu la achizitii de natura celor efectuate de SC SRL.

Prin urmare, societatea nu a facut dovada ca inchirierea depozitului de la adresa de mai sus a condus la realizarea de venituri, incalcand prevederile Titlului VI, Capitolul X, art. 145, alin. 2 lit. a) - c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare:

„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in România;

*c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, 144 si 144*1;*

In mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila TVA in suma de lei.

2) In perioada verificata SC SRL a dedus TVA in suma de lei aferenta unor cheltuieli de transport suportate de societate pentru livrari intracomunitare.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca societatea a suportat cheltuielile de transport pentru livrarile efectuate societăților din grup aflate in comunitatea europeana iar in contractele incheiate cu beneficiarii acestor livrari intracomunitare nu este specificat faptul ca transportul cade in sarcina SC SRL.

In contestatia formulata societatea argumenteaza ca in facturile emise catre beneficiarii livrarilor intracomunitare (Franta si Cehia) sunt specificate clauzele INCOTERMS din care rezulta care parte este responsabila de realizarea transportului si de costurile implicate de transportul bunurilor la destinatie, aceste clauze de livrare fiind efectul negocierilor intre parti,

Totodata sustine ca dreptul de deducere pentru TVA aferenta unor achizitii efectuate de o persoana impozabila exista la momentul efectuării

acestor achizitii atâta timp cat persoana impozabila foloseste, sau intentioneazã sa foloseascã, achizițiile respective in scopul unor operatiuni care dau drept de deducere si ca si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferenta achizitiei serviciilor de transport in conformitate cu regulile generale cu privire la dreptul de deducere al TVA.

Organul fiscal care solutioneaza contestatia face precizarea ca argumentele aduse de societate in solutionarea contestatiei nu sunt relevante intrucat conform prevederilor art. 2 alin. (1) - (2) din Legea nr. 469/2002 - Legea Contractelor Comerciale, conditiile de transport trebuie prevazute la încheierea contractelor,

"Art. 2. - (1) *Partile contractante enumerate la art. 1 alin. (1) vor întreprinde toate diligentele pentru stipularea de clauze care sã asigure realizarea obiectului contractului.*

(2) *Contractul trebuie sa cuprinda în mod obligatoriu, în functie de natura sa, clauze contractuale referitoare la: obligatiile ce revin partilor în derularea contractului, conditiile de livrare si de calitate a bunurilor si/sau serviciilor, termenele, modalitãtile de plata si de garantare a platii pretului, instrumentele de platã si clauzele de consolidare a pretului în conditiile inflatiei si devalorizãrii, riscul contractual, precum si modul de solutionare a eventualelor litigii apãrute în legatura cu derularea si executarea contractului."*

Prin urmare, societatea nu a facut dovada ca plata transportului este in sarcina furnizorului, ca a fost prevãzut conform negocierilor si care este conditia INCOTERMS utilizata conform contractului de livrare iar odata cu contestatia nu s-au prezentat alte documente in sustinerea celor afirmate.

Societatii ii sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare iar organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei nu este deductibila.

3) In perioada verificata SC SRL a dedus TVA in suma de lei in baza unor procese verbale de scãdere din gestiune aferente unor costuri înregistrate in debitul contului 6588, costuri reprezentând materiale, semifabricate si mãrfuri distruse fãrã a fi imputabile.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca societatea a inregistrat costuri deductibile reprezentând materiale, semifabricate si marfuri distruse fara a fi imputabile in suma de lei.

In contestatia formulata, societatea sustine ca dreptul de deducere pentru TVA in suma de lei aferenta semifabricatelor si marfurilor distruse fara a fi imputabile rãmâne dobândit atâta timp cat persoana impozabila a intentionat sa desfasoare o activitate economica si invoca prevederile pct. 45 (1) din NM de aplicare a Codului Fiscal : „...*orice persoana impozabila are dreptul sa deduca*

taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica...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."

In sustinerea contestatiei petenta invoca si deciziile Curtii Europene de Justitie in cazurile INZO - C110/1994 si GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995.

Organul fiscal care solutioneaza contestatia face precizarea ca argumentele aduse de societate in solutionarea contestatiei nu sunt relevante iar deciziile Curtii Europene de Justitie in cazurile INZO - C110/1994 si GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995 nu pot fi aplicate societatii verificate intrucat acestea fac referire la investitii si nu la achizitii de natura celor efectuate de SC SRL.

Art. 148 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rep. precizeaza urmatoarele:

(2) *"Nu se ajusteaza deducerea initiala a taxei in cazul:*

a) bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamitati naturale ori a unor cauze de forta majora, in conditiile in care aceste situatii sunt demonstrate sau confirmate in mod corespunzator;

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum si activelor corporale fixe casate, altele decat bunurile de capital, in conditii stabilite prin norme;

c) perisabilitatilor, in limitele prevazute prin lege, precum si a pierderilor tehnologice sau, dupa caz, al altor consumuri proprii, in conditii stabilite prin norme;

d) situatiilor prevazute la art. 128 alin. (8)."

De mentionat ca pentru materialele, semifabricatele si marfurile distruse si scazute din gestiune, societatea nu se incadreaza in prevederile de mai sus.

Prin urmare, petentei ii sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 iar organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei nu este deductibila.

4) In perioada verificata SC SRL a dedus TVA in suma de lei afereata unor servicii de comision prestate de Sanswiss Franta.

In contestatia formulata, societatea sustine ca serviciile au fost folosite la operatiuni care dau drept de deducere, iar aceasta concluzie este evidenta din modul in care este formulat contractul intre parti si din situatia de lucrari prezentata echipei de inspectie fiscala. Astfel, cele doua facturi, pentru care s-a dedus TVA in suma de lei, au fost emise de catre prestatorul Franta pentru intermedierea unor achizitii de la un furnizor din China.

Totodata arata ca societatea nu are in organigrama un departament de achizitii suficient de dezvoltat incat sa fie capabila singura sa isi negocieze achizitiile de

la furnizori, în special din afara Comunității și în acest context a contractat serviciile unui intermediar, Franta, care să negocieze cu diverși furnizori. În caz contrar costurile ocazionate de aceste activități ar fi fost cu siguranță mai mari decât contravaloarea serviciilor contractate cu prestatorul Franta.

Petenta susține că dreptul de deducere pentru TVA aferentă unor achiziții efectuate de o persoană impozabilă există la momentul efectuării acestor achiziții atâta timp cât persoana impozabilă folosește, sau intenționează să folosească, achizițiile respective în scopul unor operațiuni taxabile viitoare care dau drept de deducere.

Organul fiscal care soluționează contestația face precizarea că argumentele aduse de societate în soluționarea contestației nu sunt relevante, pentru preșterile de servicii facturate de Franta în luna octombrie 2012 în valoare de Euro (lei) reprezentând comision, societatea a prezentat contractul fn/01.01.2011 în care se prevede generic la obiectul contractului "*intermediere în interesul beneficiarului de achiziții de materiale ...*" iar la prețul contractului se specifică din nou, generic "*prestatorul va emite beneficiarului periodic facturi în funcție de livrările efectuate*", fără a menționa o modalitate clară de determinare a acestui comision, așa cum prevede Legea Contractelor Comerciale:

"Art. 2. - (1) *Partile contractante enumerate la art. 1 alin. (1) vor întreprinde toate diligentele pentru stipularea de clauze care să asigure realizarea obiectului contractului.*

(2) *Contractul trebuie să cuprindă în mod obligatoriu, în funcție de natura sa, clauze contractuale referitoare la: obligațiile ce revin partilor în derularea contractului, condițiile de livrare și de calitate a bunurilor și/sau serviciilor, termenele, modalitățile de plată și de garantare a plății prețului, instrumentele de plată și clauzele de consolidare a prețului în condițiile inflației și devalorizării, riscul contractual, precum și modul de soluționare a eventualelor litigii aparute în legătura cu derularea și executarea contractului".*

SC SRL nu justifică efectuarea preșterilor de servicii facturate de Franta în luna octombrie 2012 în valoare de Euro (lei) reprezentând comision în conformitate cu prevederile art. 134^A1 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 A: "*Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanța, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari*", iar dreptul de deducere nu s-a efectuat în conformitate cu art. 134^A2(1) coroborat cu art. 145 alin (1) din Legea nr. 571/2003 A.

In mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei nu este deductibila.

5) In perioada verificata SC SRL a dedus TVA in suma de lei aferenta unor operatiuni de import fara a face dovada ca societatea este importatorul marfii obligat la plata TVA.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca pe declaratiile vamala de import nr. prezentate organelor de inspectie fiscala, SC SRL RO nu este mentionata ca importator al bunurilor ci doar ca destinatar al marfurilor, iar facturile de livrare au fost emise de societati din comunitatea europeana.

Din evidentele societatii reiese faptul ca SC SRL a intocmit urmatoarele Note de receptii:

- nr. din 07.06.2012 in baza facturii nr. Furnizor CEHIA pentru balamale cromate pentru cabina de dus in valoare de Euro

- nr. din 22.06.2012 in baza facturii nr. , furnizor . Franta pentru sticla securizata si fittinguri din aluminiu pentru cabina de dus in valoare de Euro

- nr. din 28.06.2012 in baza facturii nr. din 19.06.2012 pentru capace din plastic pentru cabina de dus in valoare de Euro

Societatii ii sunt aplicabile prevederile pct. 59 alin. (2) din HG nr. 44/2004 privind aplicarea art. 151^A din Legea nr. 571/2003: "*Orice persoana care nu este obligata la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele careia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibila conform art. 136 din Codul fiscal, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente importului respectiv decat în situatia în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).*"

Art. 146 alin. (1) lit. c), din Legea nr. 571/2003 mentioneaza urmatoarele:

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească urmatoarele conditii: [...] c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, [...] sa detina declaratia vamala de import sau actul constatator emis de organele vamale, care sa mentioneze persoana impozabila ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum si documente care sa ateste plata taxei de catre importator sau de catre alta persoana in contul sau."

Organul fiscal care solutioneaza contestatia face precizarea ca SC

SRL nu a îndeplinit conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA aferenta operatiunilor de import intrucat nu a fost importatorul marfii (pe declaratia vamala de import nu este mentionata ca importator al bunurilor), astfel ca nu a avut obligatia platii taxei pe valoarea adaugata iar facturile de livrare a fost emise de societati din comunitatea europeana.

In aceasat situatie operatiunile efectuate de contestatoare intra in categoria achizitiilor intracomunitare, dovada in acest sens sunt si notele de receptie intocmite din care rezulta ca furnizorii sunt din comunitatea europeana.

In punctul de vedere asupra constatarilor inspectiei fiscale, dat in data de 18.02.2013, referitor la TVA aferenta importului din China pentru care societatea a platit in vama TVA in suma de lei, reprezentantul SC SRL recunoaste ca in calitate de destinatar a fost nevoita sa plateasca TVA in vama in locul importatorului dupa care acesta din urma a emis facturi fara TVA catre societate.

Totodata arata ca necunoasterea contextului juridic special nu ar trebui in cazul unui investitor strain sa conduca la refuzul rambursarii TVA, ci observatiile inspectiei fiscale sa constituie un avertisment pentru viitor.

Prin urmare, in mod legal, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de lei achitata in vama pentru declaratiile vamale de import nr. (TVA in suma de lei), nr. (TVA in suma de lei), nr. (TVA in suma de lei).

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul actelor normative legale enumerate in prezenta decizie si coroborate cu art. 216 din O.G. nr. 92/24.12.2003 rep. titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de lei, ce reprezinta TVA.

2) Prezenta decizie se comunica la:

- SC SRL
- Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Activitatea de
Inspectie Fiscala - SIFPF nr. 1, cu aplicarea prevederilor pct. 7.5 din Ordinul ANAF nr. 450/2013.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de judecata competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR GENERAL