



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 273 /2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. .X. .X. SRL
din localitatea .XX, județul .X.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr. 907169/30.03.2010

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X./13.05.2010, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL**, având sediul social în localitatea .X. X, str. X nr. 11, cod poștal X, cod unic de înregistrare RO X și fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J35/X/1996, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./24.02.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.02.2010, încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală Regiunea XII .X..

Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de **.X. lei** din care: recunoașterea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, taxa pe valoarea adăugată solicitată și respinsă la rambursare în sumă de **.X. lei** precum și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de **.X. lei**.

Totodată societatea contestă și majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată.

Contestația a fost depusă la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Registratura Generală la data de 09.03.2010 așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de

data de 26.02.2010, data primirii de către societatea contestatoare a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.02.2010 și a Deciziei de impunere nr. .X./24.02.2010, potrivit adresei nr..X./26.02.2010 emisă de societate.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL**, din localitatea .X.X.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.02.2010, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală Regiunea XII .X., SC .X. .X. .X. SRL susține următoarele :

1. Livrări intracomunitare de bunuri

1.1 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri realizate în perioada 01.01 – 30.06.2007, societatea menționează, **în primul rând**, că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ale Ordinului nr.972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, precum și ale Ordinului nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală, în sensul că aveau obligația să motiveze decizia de impunere „pe bază de probe sau constatări proprii”, nu doar să invoce un text de lege, fapt ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal. Mai mult, operațiunile la care organele de inspecție fiscală fac referire nu reprezintă numai livrări intracomunitare, ci și ajustări de prețuri aferente unor livrări intracomunitare.

Referitor la livrările intracomunitare propriu-zise, SC .X. .X. .X. SRL precizează că a efectuat livrări către clienți stabiliți în alte state membre ale Uniunii Europene, transportul fiind realizat fie de societate, fie de clienți, în funcție de condițiile de livrare stabilite, astfel că prin aplicarea prevederilor art.143 alin.2 lit.a din Codul fiscal este scutită de taxa pe valoarea adăugată pentru acestea. De asemenea, pentru justificarea acestor scutiri, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile ce aveau înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarilor, documentele de transport aferente livrărilor intracomunitare de bunuri, precum și contractele de vânzare – cumpărare încheiate cu clienții. În situația în care beneficiarii erau responsabili de transportul bunurilor, documentele de transport, au fost vizate doar de transportator, fără a mai fi certificate și de clienți. Deoarece nu există

o relație contractuală cu societățile de transport, SC .X. .X. .X. SRL precizează cu nu le putea obliga pe acestea să îi remită documente de transport certificate de beneficiar.

În aceste condiții societatea menționează că existența ștampilei beneficiarului pe documentul de transport nu este o condiție obligatorie expres prevăzută nici de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nici de Decretul nr.451/1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele. Mai mult, deoarece clienții nu au făcut referire în scrisoarea de trasură la posibile neregularități, societatea consideră că bunurile au fost recepționate de aceștia, această abordare fiind susținută și de Agenția Națională de Administrare Fiscală pe pagina oficială de internet, astfel că, deși această interpretare nu este un act administrativ fiscal sau un act administrativ de autoritate, este evident că are caracter de notorietate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală aveau obligația să își însușească prevederile acesteia pentru a evita divergențe de interpretare a Ordinului nr..X./2006.

În concluzie, societatea menționează că a prezentat organelor de inspecție fiscală toată documentația prevăzută de legislația în vigoare pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește facturile emise pentru ajustarea prețurilor aferente livrărilor intracomunitare de bunuri, societatea arată că facturile de corecție au fost emise „în contextul unor operațiuni scutite de TVA”, în consecință „vor avea același regim de TVA ca și operațiunea principală și anume scutite de TVA cu drept de deducere.” Societatea precizează și faptul că după 2007, operațiunile de export efectuate către companii din Uniunea Europeană au fost asimilate cu livrările intracomunitare, astfel că a continuat să aplice același raționament și pentru ajustările de prețuri aferente livrărilor intracomunitare. Având în vedere aceste aspecte societatea nu a putut să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente de transport, deoarece „aceste facturi nu reprezintă în sine o livrare intracomunitară în sensul art.128.alin.9 din Codul fiscal, ci doar niste ajustări de prețuri în legătură cu o serie de livrări intracomunitare ale căror fapte generatoare au intervenit înainte de emiterea facturilor de ajustare și pentru care societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală documente de transport”.

În al doilea rand, tot în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri realizate în perioada 01.01 – 30.06.2007, precum și a ajustărilor de prețuri, societatea consideră că „impunerea unor sume suplimentare de TVA [...] contravine principiului certitudinii impunerii fiscale prevăzut la art.3 alin.1 lit.b din Codul fiscal și în numeroase cauze ale Curții Europene de Justiție”.

Societatea arată că lipsa de coerență în interpretarea unitară a normelor juridice (Ordinul nr..X./2006) îi afectează situația financiară, fiind în imposibilitatea de a determina ce documente, în afara celor de transport, sunt necesare pentru a dovedi că livrările intracomunitare au avut efectiv loc. Mai

mult, Curtea Europeană de Justiție, într-o speță similară, a stabilit că societățile furnizoare care dețin documentația necesară pentru scutirea de TVA aferentă livrarilor intracomunitare, chiar dacă bunurile nu au părăsit teritoriul, fiind subiectul unor fraude, nu sunt responsabile la plata TVA deoarece au acționat de bună credință și nu au participat la fraudă fiscală. În plus, societatea arată că potrivit Curții Europene de Justiție, „a obliga o persoană impozabilă să furnizeze o dovadă concludentă că bunurile au părăsit în mod fizic statul membru de livrare, plasează persoanele impozabile într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea aplicării scutirii în cazul livrărilor intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de a include TVA în prețul de vânzare”. În consecință, societatea apreciază că era îndreptățită să aplice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate cu bună credință, cu atât mai mult cu cât nu a fost consemnată nicio fraudă fiscală.

În al treilea rând, societatea arată că în situația în care documentele de transport nu ar fi fost suficiente pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală, în virtutea rolului lor activ, aveau obligația să solicite documente suplimentare prin care să se facă dovada că bunurile au fost transportate în afara României. În acest sens, societatea a făcut demersuri obținând de la clienți confirmarea globală a realității livrărilor intracomunitare, dar aceste confirmări nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală, încălcându-se astfel prevederile art.7 coroborate cu prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală. În consecință a solicitat clienților sai confirmări individuale pentru fiecare factură aferentă unei livrări intracomunitare, apreciind că aceste documente sunt suficiente „pentru a se constata că bunurile au ajuns la destinația agreată” astfel încât taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală este nelegală.

În al patrulea rând, chiar dacă organele de inspecție fiscală au constatat că unele condiții de formă nu au fost îndeplinite, societatea consideră că „atât timp cât [...] dispune de documente (documente de transport, notificările emise de către beneficiari) care să ateste substanța operațiunii, principiul neutralității TVA impune ca livrările intracomunitare efectuate [...] să beneficieze de scutire de TVA”, în acest sens fiind și deciziile Curții Europene de Justiție.

Având în vedere cele prezentate, SC .X. .X. .X. SRL apreciază că stabilirea de sume suplimentare de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri încalcă principiile fundamentale ale acestei taxe referitoare la dubla impozitare a unei operațiuni intracomunitare, precum și principiul certitudinii fiscale, obligatorii conform jurisprudenței Curții Europene de Justiție.

1.2 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri realizate în perioada 01.07.2007 – 31.10.2008, societatea precizează că organele de inspecție fiscală fac referire la operațiuni pentru care, în parte, cumpărătorul a fost

însărcinat cu transportul bunurilor, astfel că atunci când acestea menționează că bunurile livrate au fost puse la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României fac referire doar la situațiile în care „condițiile de livrare agreeate sunt .X. și, respectiv .X.”. De asemenea, SC .X. .X. SRL arată că „punerea la dispoziție pe teritoriul României” nu înseamnă că bunurile au fost folosite în România, acestea fiind, în fapt transportate ulterior pe teritoriul altor state membre. În consecință, deoarece societatea deține primul exemplar al documentului de transport CMR care atestă că bunurile au fost predate căraușului și în care este indicată destinația într-un alt stat membru, societatea apreciază că „îndeplinind atât substanța, cât și condițiile de formă prevăzute de art.10 alin.1 din Ordinul nr..X./2006” este îndreptățită să beneficieze de scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută de art.143 alin.2 lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar faptul ca documentele de transport nu conțin ștampila beneficiarului „nu trebuie să ducă la refuzul organelor de inspecție fiscală de acordare a scutirii de TVA”.

În primul rand, societatea arată că nici prevederile Codului fiscal, nici cele ale Ordinului nr..X./2006 nu menționează obligativitatea existenței ștampilei pe documentele de transport, astfel încât documentele deținute de aceasta sunt suficiente pentru a demonstra faptul că bunurile au fost transportate într-un alt stat membru.

În al doilea rând, nici instrucțiunile de completare a documentului de transport CMR nu prevăd ștampilarea de către beneficiar a documentului. Societatea apreciază, în temeiul art.5 pct.1, al art.12 pct.2 și pct.3 și al art.30 din Decretul nr.451/1972, faptul că scrisorile de trăsură pe care le deține atestă că bunurile au fost predate transportatorului, iar atât timp cât clienții nu au făcut referire la nicio neregularitate, bunurile se consideră recepționate de către aceștia, drept pentru care este îndreptățită să beneficieze de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare.

În al treilea rând, societatea consideră că atât timp cât a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele prevăzute de normele legale în vigoare, iar legislația nu prevede obligativitatea expresă a ștampilării și semnării documentului de transport de către beneficiari, „impunerea de sume suplimentare de TVA din partea organelor de inspecție fiscală contravine principiului certitudinii impunerii fiscale prevăzut de art.3 alin.1 lit.b din Codul fiscal și în numeroase cauze ale CEJ.”

În al patrulea rând, stabilirea de sume suplimentare de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare având ca motivare faptul că documentele de transport nu poartă viza beneficiarilor „este neproportională cu scopul urmărit”, principiu reținut și de deciziile Curții Europene de Justiție. Deci, organele de inspecție fiscală nu numai că nu au reținut existența unei fraude, dar au încălcat și principiul menționat prin înlăturarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată doar pentru inexistența

ștampilei beneficiarului a cărei obligativitate nu este prevăzută în mod expres de normele legale.

În al cincilea rând, societatea apreciază că existența ștampilei pe documentul de transport nu constituie o garanție a livrării efective a bunurilor. Societatea, însă, deține facturi, documente de transport, contracte, documente de plată a facturilor de către clienți, documente pe care le consideră suficiente pentru a demonstra livrarea și transportul bunurilor în alte state membre. Astfel, fiind demonstrată substanța operațiunii, prin aplicarea principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată, societatea este îndreptățită să beneficieze de scutire la plata acestei taxe în situația livrărilor intracomunitare. Măsura luată de organele de inspecție fiscală duce la dubla impunere a unor operațiuni intracomunitare, fapt ce contrazice principiile înscrise în Directiva 112/2006/EC privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

În al șaselea rând, chiar și în situația în care era necesară ștampila beneficiarului pe documentul de transport, organele de inspecție fiscală puteau solicita documente suplimentare care să ateste că bunurile au fost transportate în afara României. În acest sens, SC .X. .X. .X. SRL a făcut demersuri obținând de la clienți confirmarea globală a realității livrărilor intracomunitare, dar aceste confirmări nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală. În consecință, societatea apreciază că atât timp cât deține documente care atestă substanța operațiunii, principiul neutralității taxei impune ca pentru livrările intracomunitare efectuate să fie scutită de taxă pe valoarea adăugată.

În al șaptelea rând, societatea precizează că a elaborat proceduri de securitate internă, pentru a evita producerea unor fraude, prin care să se asigure că toate bunurile care părăsesc teritoriul fabricii sunt consemnate în documente, confirmând astfel buna credință și faptul că acționează în spiritul legii.

În ultimul rând, societatea arată că organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea, în temeiul art.5 din Regulamentul 218/1992, să solicite autorităților fiscale ale statelor membre confirmarea operațiunilor de livrări intracomunitare.

1.3 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri pentru care facturile aveau înscrise coduri eronate sau invalide de taxă pe valoarea adăugată, societatea arată, **în primul rând**, că acestea sunt erori de editare pentru care organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.7 alin.3 din Codul fiscal, aveau obligația să îndrume contribuabilii pentru corectarea documentelor ori de câte ori este cazul.

În al doilea rând, au fost încălcate principiile fundamentale în materie de taxă pe valoarea adăugată, în sensul că nu s-a verificat dacă societatea deține alte documente de ordin formal (de exemplu, documentul de transport) prin care să se demonstreze existența unei tranzacții

intracomunitare. Astfel, prin stabilirea unor sume suplimentare de taxă pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au încălcat principiile menționate în Directiva 112/2006/EC, stabilind o dublă impunere pentru aceeași tranzacție intracomunitară.

În al treilea rând, SC .X. .X. .X. SRL arată că a respectat prevederile art.155 alin.10 și alin.11 din Codul fiscal, informând clientul despre erorile de editare.

În consecință, societatea apreciază că organele de inspecție fiscală „au procedat în mod total nejustificat” în stabilirea unor sume suplimentare de taxă pe valoarea adăugată având ca singur motiv faptul că pe facturi au fost înscrise coduri invalide sau eronate de TVA.

2. Achiziții de bunuri și servicii efectuate de la furnizori stabiliți în alte state membre:

2.1 Referitor la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achiziționării unor bunuri din state membre pentru care societatea nu a înregistrat și taxa pe valoarea adăugată colectată, aceasta precizează, **în primul rând**, faptul că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat aceste operațiuni ca fiind achiziții intracomunitare de bunuri, deoarece bunurile nu provin dintr-un alt stat membru ci din afara teritoriului Uniunii Europene, respectiv din Turcia, motiv pentru care societatea a întocmit declarații vamele de import. Deoarece fapta constatată a fost încadrată eronat, societatea apreciază că și temeiurile de drept invocate pentru stabilirea de sume suplimentare în sarcina sa sunt eronate, rezultând astfel încălcarea normelor imperative referitoare la întocmirea actelor administrative, respectiv art.65 și art.105 din Codul de procedură fiscală, drept pentru care „sumele stabilite de autoritatea fiscală sunt de drept nule”

În al doilea rând, referitor la importul de bunuri, societatea arată că înainte de 15.04.2007 avea obligația „să evidențieze suma de TVA [...] atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Deoarece la acea dată jurnalele de TVA erau întocmite manual, taxa aferentă importurilor a fost preluată, din eroare, numai în jurnalul de cumpărări, dar raportarea a fost efectuată corect prin înscrierea sumei respective atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. După data de 15.04.2007, deoarece nu a deținut un certificat de amânare la plată, societatea a înregistrat și achitat obligația de natura taxei pe valoarea adăugată față de organul vamal prin suma constituită drept garanție în vamă.

2.2 Referitor la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat operațiunile efectuate ca fiind servicii achiziționate de la prestatori externi pentru care avea obligația să autofactureze. În fapt, operațiunile respective au reprezentat import de bunuri pentru care societatea a înregistrat și achitat obligația de natura taxei pe valoarea adăugată față de organul vamal prin suma constituită drept garanție în vamă.

2.3 Referitor la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea arată că pentru prestările de servicii executate de prestatori nerezidenți deține facturi, a achitat către aceștia contavaloarea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste documente, drept pentru care organele de inspecție fiscală în mod nejustificat au negat societatea de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de acești prestatori.

3. Taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri și servicii

3.1 Referitor la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor servicii achiziționate de la diverși furnizori:

3.1.1 SC .X. .X. .X. SRL apreciază ca fiind incorectă măsura organelor de inspecție fiscală care nu au permis deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport al angajaților, servicii achiziționate de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, cu care societatea încheiase contracte. Necesitatea transportului angajaților a apărut ca urmare a faptului că societatea are fabrici în localități mici care nu pot asigura întreaga forță de muncă și care nu dispun de servicii locale de transport în comun astfel, aceste servicii de transport sunt esențiale pentru buna desfășurare a producției. Având în vedere prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și natura serviciului prestat, societatea nu a avut alte documente care să fie prezentate organelor de inspecție fiscală decât facturile emise de societățile prestatoare. Mai mult, SC .X. .X. .X. SRL arată că nu poate fi de acord cu motivarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia după data de 01.01.2007 pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie respectate condițiile prevăzute de art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 Titlul II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, deoarece aceste prevederi legale se referă la deducerea cheltuielilor în cazul impozitului pe profit. În cazul taxei pe valoarea adăugată societatea arată că sunt aplicabile prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În concluzie, societatea apreciază că a respectat prevederile legale în materie, în vigoare la data controlului, iar documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport al angajaților.

3.1.2 Referitor la achizițiile de la alți furnizori, societatea apreciază că organele de inspecție fiscală în mod nelegitim nu au permis deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă contractelor pentru desfășurarea de activități economice. Societatea susține că a respectat prevederile legale în vigoare, a încheiat contracte cu furnizorii de servicii, deține facturi de la aceștia, iar serviciile prestate sunt vitale pentru desfășurarea activității societății. De asemenea, SC .X. .X. .X. SRL consideră că prevederile art.156 alin.1 lit.c din Codul fiscal nu sunt aplicabile beneficiarilor ci prestatorilor de

servicii. Mai mult, pentru servicii de curățenie, de mentenanță a softului de contabilitate, de reparații instalații, de verificare a centralelor termice, în afară de contracte și facturi, nu sunt necesare alte documente, deoarece aceste activități nu se concretizează în bunuri tangibile care să poată fi observate de organele de inspecție fiscală. În concluzie, societatea apreciază că a respectat prevederile legale în materie, în vigoare la data controlului, iar documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de natura celor prezentate mai sus.

3.2 Referitor la neîndeplinirea condițiilor de formă a facturilor, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei deoarece facturile nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 alin.5 din Codul fiscal. Având în vedere jurisprudența Curții Europene de Justiție, societatea apreciază că lipsa unor elemente din factură, la care fac referire organele de inspecție fiscală, „nu poate constitui un element suficient și esențial în exercitarea dreptului de deducere”. Societatea arată că Directiva a VI-a prevede cu titlu imperativ faptul că statele membre trebuie să preia în legislația națională doar două cerințe de ordin formal referitoare la exercitarea dreptului de deducere, cele prevăzute de art.22 alin.3 lit.b, care se referă la suma facturată și la cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată, iar introducerea și a altor cerințe de ordin formal, cu toate că este posibilă, trebuie „să fie limitată la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit”. Societatea apreciază că deși organele fiscale aveau posibilitatea, ca pe baza documentelor prezentate, să constate ca achizițiile au fost efectuate în scopul activității economice, au refuzat acordarea dreptului de deducere prin invocarea unor prevederi de ordin formal. Mai mult chiar, organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art.147¹ alin.2 din Codul fiscal, nu aveau dreptul să refuze dreptul de deducere al taxei, ci cel mult să amâne acest drept prin preluarea sumei în deconturile de TVA aferente perioadei în care erau obținute documentele în forma corectă.

3.3 Referitor la refuzul organelor de inspecție fiscală de a acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei pe motivul că nu a prezentat exemplarul original al facturilor, societatea menționează că pentru suma de .X. lei a prezentat facturi originale, emise însă pe numele angajaților, aceștia fiind în deplasare, confirmate și de ordinele de deplasare. Referitor la diferența de .X. lei SC .X. .X. SRL arată că organele de inspecție fiscală aveau obligația, în temeiul art.12 din Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale art.147¹ alin.2 din Codul fiscal, să amâne la plată dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată până la obținerea de către societate a duplicatelor facturilor respective, nu să anuleze dreptul acestora de deducere. Mai mult, în susținerea contestației, societatea anexează o parte a duplicatelor facturilor, emise cu respectarea prevederilor legale.

3.4 Referitor la nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu personalul detașat, societatea arată că, pentru a putea onora comenzi foarte mari, a încheiat contracte cu societăți din alte state de punere la dispoziție de personal. Urmare acestor detașări, societatea a înregistrat cheltuieli de cazare, hrană și transport., acestea reprezentând „prețul serviciului plătit de societate către angajatorii nerezidenți”, astfel că în temeiul art.145 alin.2 și art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal, este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui tip de cheltuieli.

3.5 Referitor la nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor servicii pe care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt în folosul operațiunilor taxabile, societatea precizează că în această categorie au fost incluse atât cheltuieli efectuate în folosul direct al societății, cât și cheltuieli cu personalul detașat. Astfel, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli efectuate cu transportul, cazarea și hrana personalului detașat, pentru care au fost aduse argumente la pct.3.3 și pct.3.4. În ceea ce privește suma de .X. lei, societatea arată că aceasta reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de protecție și paza, servicii de internet, servicii de consultanță de afaceri, care sunt necesare pentru realizarea obiectului de activitate.

4. Referitor la nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă importurilor de bunuri pentru care societatea nu deține declarații vamale de import, aceasta arată că pentru o serie de importuri, la momentul la care a fost efectuată verificarea nu a mai găsit declarațiile vamale de import, fapt justificat și de existența unui număr semnificativ de documente a căror căutare a implicat o perioadă mare de timp. Cu toate acestea, societatea apreciază că inexistența declarațiilor vamale de import nu trebuie să conducă la refuzul acordării deductibilității deoarece bunurile achiziționate au fost în folosul desfășurării activității economice. Mai mult, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.7 coroborat cu art.105 din Codul de procedură fiscală aveau posibilitatea să se adreseze Autorității Naționale a Vamelor pentru a solicita o situație a importurilor efectuate de societate. SC .X. .X. .X. SRL precizează că a întreprins demersurile necesare pentru obținerea duplicatelor declarațiilor vamale de import constatate lipsă, urmând să le pună la dispoziția autorității fiscale pe măsură ce le primește.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă exporturilor efectuate în anul 2006 pentru care nu au fost prezentate declarațiile vamale de export, societatea arată că a respectat prevederile art.143 alin.1 lit.a din Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, coroborat cu prevederile art.2 alin.2 din Ordinul nr.1846/2003. De asemenea, precizează că datorită volumului imens de operațiuni de export efectuate de societate în anul 2006, a fost posibilă apariția unor „cazuri incidentale” în care să lipsească documentele vamale de export. Cu toate

acestea, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.7 și art.105 din Codul de procedură fiscală, aveau obligația să examineze obiectiv situația de fapt și puteau să solicite Autorității Naționale a Vamilor o listă cu exporturile efectuate în 2006. Societatea menționează că a solicitat ea însăși autorității vamale duplicate după declarațiile vamale de export care lipsesc, urmând ca acestea să fie înaintate autorităților fiscale pe măsura primirii lor.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, sumă mai mare în decontul de TVA decât în jurnalul de cumpărări, societatea arată că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat în sarcina sa această sumă, deoarece în speță este vorba de importuri de bunuri, suma fiind „înregistrată în mod corect în contabilitate prin formula contabilă 4426 = 401 Vamă și în jurnalele de cumpărări”, suma fiind ulterior achitată. Societatea mai precizează că va pune la dispoziția autorităților fiscale, după ce vor fi primite de la organele vamale, duplicate ale declarațiilor vamale de import.

7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă minusului de inventar înregistrat în 2007, societatea arată că acest minus s-a datorat faptului că în cadrul procesului de producție „apar diferențe între cantitățile de materiale care se descarcă din sistemul de gestiune a materiilor prime și cele care se utilizează efectiv în procesul de producție”. În consecință, SC .X. .X. .X. SRL apreciază ca „organele de control trebuiau să țină cont că astfel de diferențe sunt normale”, motiv pentru care solicită anularea taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar în urma verificării.

8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de stornare, societatea arată că trebuie ținut cont de faptul ca unele comenzi pot fi anulate de către clienți. Astfel, după primirea comenzii, dar înainte de realizarea produselor, societatea emite factura, care, urmare modificării sau anulării comenzii nu mai este valabilă, deoarece exportul bunurilor menționate în respectiva factură nu a mai avut loc, motiv pentru care factura este stornată. De asemenea, societatea precizează că nu are cum să fie în posesia unor documente de export atât timp cât acesta nu a mai avut loc. În consecință, solicită anularea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor formulare cu regim special constatate lipsă, societatea arată că aceste documente sunt aferente unor operațiuni ce au fost anulate, astfel că stabilirea de obligații suplimentare este nelegală. De asemenea, societatea nu este de acord nici cu modul în care organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impozitare deoarece acestea „nu au oferit nicio indicație referitoare la modalitatea de impunere a acestor operațiuni anulate”. În consecință, solicită anularea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

10. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă unor facturi de stornare neînregistrate în jurnalele de cumpărări, societatea arată că a primit cu întârziere aceste facturi de la furnizori, motiv pentru care nu se poate reține în sarcina sa intenția de a nu înregistra aceste documente.

11. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi emise pentru care nu a fost colectată taxa, societatea arată că în luna octombrie 2006 a emis către S.C. D .X. SRL din .X. două facturi aferente unor reparații efectuate, în calitate de chiriaș. Ulterior aceste sume au fost refacturate proprietarului spațiului închiriat. Deoarece acesta, pentru operațiunea de închiriere, nu a optat pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată, societatea apreciază că și pentru aceste refacturări se poate aplica regimul de scutire.

12. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, înscrisă eronat în evidența operativă, societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat în sarcina sa această sumă, fără să țină cont de faptul ca baza de impozitare se stabilește în euro, al cărui curs fluctuează.

13. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol peste limitele legale, SC .X. .X. .X. SRL apreciază că argumentația organelor de inspecție fiscală este incorectă deoarece acestea nu au analizat dacă societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care solicită anularea sumei stabilite suplimentar.

14. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă chiriilor ca urmare a faptului că societatea nu deține o copie după notificarea depusă de furnizor, SC .X. .X. .X. SRL precizează că a dedus taxa pe valoarea adăugată în temeiul art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal, deoarece aceste cheltuieli sunt aferente activității societății, iar operațiunile realizate sunt exclusiv operațiuni care dau drept de deducere. De asemenea, societatea arată că deține facturile aferente chiriilor, documente conforme cu prevederile legale, iar normele legale în vigoare nu prevăd existența unei copii a notificării locatorului pentru a deduce această taxă. Mai mult, actele normative nu prevăd nici obligativitatea solicitării unor copii ale notificărilor depuse la autoritățile fiscale. Societatea arată că nu intră în obligațiile sale „să precizeze dacă locatorii au aplicat corect regimul de taxare pentru chirii sau nu și prin urmare nu pot solicita stornarea facturilor pentru chirii emise cu TVA” măsura care în temeiul pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este obligația organelor de inspecție fiscală.

15. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând taxă dedusă în plus față de cea înscrisă în facturi, societatea arată că organele de inspecție fiscală au reținut faptul că a dedus taxa pe valoarea adăugată suplimentar față de sumele înscrise în factură și pe cale de consecință nu au acordat drept de deducere pentru această sumă.

Având în vedere cele prezentate, SC .X. .X. .X. SRL solicită următoarele:

1. anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește:

a. stabilirea în mod nelegal în sarcina societății a sumei de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, aferentă controlului ulterior pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.01.2006 – 30.09.2007;

b. stingerea în mod nelegal a sumei de .X. lei reprezentând sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată nesolicitată la rambursare, cu suma stabilită suplimentar;

c. stabilirea în mod nelegal a majorărilor de întârziere în sumă de 48.350.166 lei, aferente principalului de la pct.a;

d. refuzul de rambursare a sumei de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, aferentă controlului anticipat pentru deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.10.2007 – 31.10.2008;

e. stabilirea în mod nelegal a sumei de .X. lei, impusă suplimentar la plată, aferentă controlului anticipat pentru deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.10.2007 – 31.10.2008;

f. stabilirea în mod nelegal a majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, aferente principalului de la pct.d.

2. Exonerarea societății de la plata sumei de .X. lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, aferentă controlului ulterior pentru deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.01.2006 – 30.09.2007.

3. Recunoașterea dreptului de deducere a sumei de .X. lei reprezentând sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată nesolicitată la rambursare, stinsă nelegal cu sume stabilite suplimentar.

4. Exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând accesorii aferente debitului de la pct.1.a.

5. Rambursarea efectivă a sumei de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată stabilită ca urmare a controlului anticipat pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, aferente perioadei 01.10.2007 – 31.10.2008.

6. Exonerarea societății de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată impusă suplimentar la plată ca urmare a controlului anticipat pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, aferente perioadei 01.10.2007 – 31.10.2008.

7. Exonerarea societății de la plata sumei de .X. lei reprezentând accesorii aferente debitului principal de la pct.6

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./22.02.2010, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală Regiunea XII .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./24.02.2010, s-au constatat următoarele:

Verificarea a vizat perioada ianuarie 2006 – octombrie 2008, fiind efectuată ca urmare a depunerii de către societate a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată, cu opțiune de rambursare.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar**, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A.1.1 În perioada ianuarie 2007 – iunie 2007 societatea a încălcat prevederile legale ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr..X./2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .X./2006. În consecință, societatea nu poate justifica scutirea prevăzută la art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar este în sumă de **.X. lei**.

A.1.2 În perioada iulie 2007 – octombrie 2008 societatea a încălcat prevederile legale ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr..X./2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .X./2006, ale Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și ale Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3424/2008 pentru modificarea și completarea unor norme și instrucțiuni aprobate prin ordine ale ministrului

finanțelor publice, motiv pentru care nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că bunurile au fost expediate sau transportate în alt stat membru, de către furnizor sau de către o altă persoană, iar din documentele prezentate a rezultat că bunurile au fost puse la dispoziția beneficiarului pe teritoriul României.

A.1.3 Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru livrările intracomunitare de bunuri desfășurate în perioada iulie 2007 – decembrie 2007, precum și în lunile februarie 2008, martie 2008 și iulie 2008, societatea nu a respectat prevederile legale în vigoare astfel că nu îndeplinește condițiile pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. S-a constatat că livrările au fost efectuate către clienți care au comunicat un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atribuit de autoritățile fiscale din **.X.** Organele de inspecție fiscală au constatat, de asemenea, că în luna august 2007 pentru unele livrări intracomunitare nu a fost specificat codul de taxă pe valoarea adăugată, iar în luna iulie 2008 societatea a înscris fie un cod care nu aparține cumpărătorului, fie un cod invalid. Având în vedere aceste aspecte, suma stabilită suplimentar de plată este de **.X. lei**.

A.2.1 În ceea ce privește exporturile de bunuri desfășurate de societate în perioada ianuarie 2006 – octombrie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat o serie de exporturi pentru care nu a prezentat documentele prevăzute de normele legale aplicabile în materie, pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată, respectiv nu a prezentat declarații vamale de export. Suma suplimentară de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă exporturilor de bunuri. a fost de **.X. lei**.

A.2.2 În urma inspecției fiscale desfășurate s-a stabilit că în lunile aprilie 2006, mai 2006 și noiembrie 2006, societatea a înregistrat facturi de stornare fără a motiva aceste operațiuni și fără a prezenta facturile anulate care au stat la baza acestor înregistrări. În acest mod societatea a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de totală de **.X. lei**, încălcând prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.3 Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2006, societatea nu a colectat taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor la intern consemnate în facturile nr..**X.**/09.10.2006 și nr..**X.** /11.10.2006 emise către SC D **.X.** **.X.** SRL. Suma astfel stabilită ca datorată a fost de **.X. lei**. De asemenea, în luna august 2007 și în perioada noiembrie 2007 – iunie 2008 societatea, deși a înscris corect în facturi taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aceasta nu a fost preluată corect în evidența operativă și nici nu a fost corect declarată în deconturile aferente. Diferențele totale astfel stabilite au fost în sumă de **.X. lei**.

A.4 În urma inspecției fiscale s-a constatat că în perioada februarie 2006 – decembrie 2006, au existat o serie de formulare care nu au fost identificate sau care nu au fost înregistrate în jurnalul de vânzări. Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar a fost în sumă totală de **.X. lei**.

A.5 Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea, pentru minusul de inventar înregistrat în luna decembrie 2007 nu a colectat taxă pe valoarea adăugată, încălcând prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Suma stabilită suplimentar a fost de **.X. lei**.

În concluzie, pentru perioada verificată, respectiv ianuarie 2006 – octombrie 2008, **taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar** a fost în sumă totală de **.X. lei**.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat de societate**, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

B.1.1 În perioada ianuarie 2007 – mai 2007 societatea, pentru o serie de achiziții intracomunitare, nu a îndeplinit condițiile prevăzute de art.146 alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare pentru a beneficia de dreptul de deducere. Suma totală astfel stabilită a fost de **.X. lei**.

B.1.2 În urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit că în lunile ianuarie, aprilie, iulie, octombrie și noiembrie 2006, societatea a înregistrat taxă pe valoarea adăugată aferentă unor prestări externe fără a înregistra și taxă pe valoarea adăugată colectată, deși avea obligația autofacturării, încălcând, astfel, prevederile art. 133, art.150, art. 151, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.60 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, modificată și completată. Suma totală dedusă eronat de societate a fost de **.X. lei**.

B.1.3 În lunile iulie, august, octombrie, noiembrie și decembrie 2007, precum și în lunile mai și iunie 2008 societatea a beneficiat de prestări de servicii externe pentru care locul prestării nu a fost în România, pentru care însă a dedus taxa pe valoarea adăugată achitată în statul membru al prestatorului. Având în vedere prevederile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece aceste operațiuni nu sunt cuprinse în sfera taxei pe teritoriul României, societatea nu poate beneficia de deducerea sumei totale de **.X. lei**.

B.2 În perioada ianuarie 2006 – octombrie 2008 societatea a realizat o serie de importuri pentru care nu a prezentat documente justificative, respectiv declarații vamale de import, încălcând astfel prevederile art.145 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Deoarece nu s-a putut face dovada achitării taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor, aceasta nu poate fi dedusă. Suma

totală stabilită ca fiind nedeductibilă, aferentă acestor operațiuni, a fost de **.X. lei**.

B.3.1 Organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007 societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă unor prestări de servicii fără a prezenta documente justificative precum și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, întrucât facturile nu au fost completate conform prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv au avut înscris eronat codul fiscal al cumpărătorului, motiv pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere pentru suma de **.X. lei**.

B.3.2 În perioada iulie 2007 – octombrie 2008 societatea a achiziționat de la furnizori interni diverse bunuri, dar documentele justificative prezentate nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. În consecință, societatea nu poate beneficia de prevederile art.146 alin.1 lit.a din același act normativ și nu poate deduce suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții.

B.3.3 Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010 s-a constatat că societatea a achiziționat, în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007 și iulie 2008 – octombrie 2008 o serie de bunuri pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată fără a fi prezentat originalul facturii. Astfel, au fost încălcate prevederile art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.51 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, începând cu data de 01.01.2007, organele de inspecție fiscală au stabilit că prevederile legale încălcate au fost cele ale art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004. Taxa pe valoarea adăugată nelegal dedusă a fost în sumă totală de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că în luna martie 2007 societatea a diminuat taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **.X. lei** cu motivarea „ajustare TVA deductibil”, fără a prezenta o factură, încălcând prevederile art.146 alin.1 lit.a și ale art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

B.3.4 Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007, societatea a înregistrat cheltuieli de deplasare pentru persoane care nu au calitatea de angajați ai societății, încălcând astfel prevederile art.21 alin.3 lit.b și lit.e, art.21 pct.4 lit.d și lit.f, art.145 alin.2 lit.a, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și respectiv, ale pct.46 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, modificată și completată. Suma totală dedusă eronat, aferentă acestor cheltuieli de deplasare a fost de **.X. lei**.

B.3.5 Societatea, în perioada ianuarie 2006 – august 2007, a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unor bunuri și servicii care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, încălcând prevederile art.145 alin.3 lit.a, respectiv art.145 alin.2 lit.a după 01.01.2007, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Suma totală dedusă eronat, aferentă acestor achiziții, a fost de **.X. lei.**

B.3.6.a Organele de inspecție fiscală au stabilit că în lunile ianuarie, februarie, martie și noiembrie 2006, societatea a solicitat la rambursare, prin deconturile depuse, sume mai mari decât cele înscrise în jurnalele aferente taxei pe valoarea adăugată, fără a prezenta documente justificative, încălcând prevederile art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Suma totală solicitată în plus la rambursare a fost de **.X. lei.**

B.3.6.b Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010 s-a constatat că societatea, în lunile februarie și iunie 2007, a dedus taxă pe valoarea adăugată mai mult decât cea înscrisă în documentele justificative. Astfel în luna februarie 2006 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1.X. lei deși în factura nr..X./15.02.2007 emisă de SC D .X. SRL din localitatea .X. suma înscrisă este de .X. lei. De asemenea, în luna iunie 2007, societatea a dedus suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

- .X. lei aferentă facturii nr. .X./01.06.2007 emisă de SC .X. SRL;
- 1.119 lei aferentă facturii nr..X./31.05.2007, respectiv 1.119 lei aferentă facturii nr..X./31.05.2007, emise de SC .X. SRL.

În concluzie suma dedusă eronat, cu încălcarea prevederilor art.146 alin.1 și art.155 alin.5 a fost de **.X. lei.**

B.3.6.c Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în lunile aprilie, iulie, august, septembrie și decembrie 2006, deși deținea facturi de stornare, nu le-a înscris în jurnalul de cumpărări. Suma totală eronat dedusă în acest mod a fost de **.X. lei.**

B.3.7 Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007, în sumă totală de **.X. lei.** Deoarece în anii 2006 și 2007 societatea a înregistrat pierdere, suma menționată a fost dedusă în mod eronat, prin încălcarea prevederilor art. 21 alin.3 lit.a, art.128 alin.9 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.7 alin.3 și pct.33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 modificată și completată.

B.3.8 Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010 s-a constatat că societatea, în lunile ianuarie, martie, aprilie 2006, precum și în ianuarie și aprilie 2007 a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi reprezentând chirie, fără a prezenta notificarea privind opțiunea pentru plata taxei pe valoarea adăugată a furnizorului. Au fost încălcate prevederile art.141 alin.2 lit.k și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.42 alin.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 modificată și completată. De asemenea, începând cu data de 01.01.2007, organele de inspecție fiscală au stabilit că prevederile legale încălcate au fost cele cuprinse la art.141 alin.2 lit.e și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.38 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 modificată și completată.

Suma totală aferentă prestărilor de servicii de închiriere dedusă eronat a fost de **.X. lei**.

*
* *

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, pentru perioada 01.01.2006 – 31.10.2008, datorează suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, precum și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

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

Perioada verificată: 01.01.2006 – 31.10.2008

A. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, în sumă de .X. lei:

A.1.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. .X. SRL nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare pe motiv că societatea nu justifică această scutire cu documentele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .X./2006, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010 și anexele la acesta nu rezultă situația de fapt, respectiv care sunt documentele constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind lipsă.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01 – 30.06.2007 contestatoarea a efectuat livrări intracomunitare pentru care nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea

adăugată întrucât nu a justificat scutirea cu documentele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .X./2006.

Prin contestația formulată, societatea precizează că pentru justificarea acestor scutiri a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile ce aveau înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA ale beneficiarilor, documentele de transport aferente livrărilor intracomunitare de bunuri, precum și contractele de vânzare – cumpărare încheiate cu clienții. Mai mult, contestatoarea menționează că existența ștampilei beneficiarului pe documentul de transport nu este o condiție obligatorie expres prevăzută nici de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nici de Decretul nr.451/1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la transportul internațional de mărfuri pe șosele.

În drept, art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

„Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru (...).”

De asemenea, art. 128 alin. (9) din același act normativ, definește livrarea intracomunitară astfel:

„Livrarea de bunuri

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr..X./2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.1 precizează:

„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, care este justificată cu factură fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru o parte din livrările intracomunitare de bunuri efectuate de societate în perioada 01.01 – 30.06.2007 au stabilit că „prin încălcarea prevederilor legale [...] nu justifică scutirea prevăzută de art.143 alin.2 lit a cu documentele prevăzute de OMFP nr..X./2006 și OMEF 1503/2007 pentru livrările înscrise în anexa nr.12.” Prin contestație, societatea precizează că a justificat scutirea de taxă cu facturi, CMR-uri și contracte, iar lipsa ștampilei beneficiarului pe documentul de transport nu este o condiție obligatorie pentru justificarea scutirii. Or, nici din Raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010 și nici din anexa nr.12, întocmită pentru fiecare lună în parte, nu rezultă care sunt documentele care nu respectă prevederile legale ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr. .X./2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nici în ce au constat aceste încălcări ale normelor legale aplicabile în materie, respectiv dacă pentru livrările intracomunitare efectuate societatea deține facturi, documente care atestă că bunurile au fost transportate în alte state membre, precum și orice alte documente necesare justificării scutirii de taxă. Astfel organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice facturile fiscale și scrisorile de transport internațional (CMR) din punct de vedere al prevederilor art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare respectiv, al art. 6 din Decretul nr. 451/1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), care stipulează:

„1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*

- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”

Având în vedere cele de mai sus, urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare, stiut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X. lei, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

A.1.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. .X. SRL nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare efectuate pe motiv că nu a prezentat documente care să

ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că deține documente de transport, pe care le anexează în susținerea cauzei și, mai mult, susține că lipsa ștampilei destinatarului nu anulează calitatea de document justificativ a CMR-ului.

În fapt, în perioada 01.07 – 31.10.2008 SC .X. .X. .X. SRL a efectuat o serie de livrări intracomunitare de bunuri, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că bunurile au fost transportate în alt stat membru. Mai mult, organele de inspecție fiscală afirmă că din documentele puse la dispoziția de societate a rezultat că bunurile au fost puse la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României.

În susținerea contestației, SC .X. .X. .X. SRL precizează că atunci când organele de inspecție fiscală menționează că bunurile livrate au fost puse la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României fac referire doar la situațiile în care „condițiile de livrare agreeate sunt .X. și, respectiv .X.”, iar faptul că bunurile au fost puse la dispoziție pe teritoriul României, nu înseamnă că au fost și utilizate aici, acestea fiind, în fapt, transportate ulterior pe teritoriul altor state membre. În plus, contestatoarea precizează că deține documente de transport care atestă că bunurile au fost predate cărașului și în care este indicată destinația într-un alt stat membru, astfel că îndeplinește condițiile prevăzute de normele legale și este îndreptățită să beneficieze de scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută de art.143 alin.1 lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar inexistența ștampilei pe documentele de transport nu este un motiv care să determine organele de inspecție fiscală să nu acorde scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

În drept, art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

La alin.9 al aceluiași articol este stipulat:

„Livrarea de bunuri

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare este reglementată de art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru (...)"

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .X./2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.1 precizează:

„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art.5 prevede:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimate sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul

de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea șampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

În sprijinul celor de mai sus pledează și prevederile art.30 din *Decret* din care rezultă că dacă destinatarul nu indică transportatorului anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră că bunurile au fost primite în starea descrisă în CMR.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru o parte din livrările intracomunitare de bunuri efectuate de societate în perioada 01.07.2007 – 31.10.2008 au constatat că aceasta nu a prezentat documente care să ateste că bunurile au fost expediate sau transportate în alte state membre, mai mult, afirmând ca „din documentele prezentate rezultă că bunurile livrate au fost puse la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României.”

Prin contestație, SC .X. .X. .X. SRL precizează că deține documente de transport care atestă că bunurile au fost transportate în alt stat membru iar lipsa ștampilei destinatarului pe CMR nu anulează scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, în susținerea contestației, societatea anexează atât CMR-uri, cât și „certificate” prin care beneficiarii bunurilor livrate confirmă că acestea au ajuns în alte state membre.

De exemplu:

- CMR nr.HU-W .X./, din care rezultă că bunurile conținute în factura nr..X./ au părăsit teritoriul României cu destinația Polonia;
- CMR nr. HU-W .X./, din care rezultă că bunurile conținute în *delivery note* nr..X./16.11.2007 au părăsit teritoriul României cu destinația Portugalia.

Având în vedere cele precizate mai sus, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere CMR-urile menționate mai sus.

De asemenea, nu poate fi reținută nici constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că bunurile livrate au fost puse la dispoziția cumpărătorului pe teritoriul României, întrucât din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat condițiile de livrare prevăzute în contractele încheiate de societatea contestatoare cu societăți din statele membre, respectiv .X. sau .X./. Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă societatea a încasat de la clienți contravaloarea bunurilor livrate, documentul justificativ fiind dovada plății tranzacției, iar faptul că CMR-urile nu sunt ștampilate de către destinatar, așa cum susține societatea, nu îi poate lua acesteia dreptul de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile privind livrările intracomunitare de bunuri. Mai mult, potrivit politicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere prevalența fondului asupra formei în ceea ce privește documentele de transport.

Având în vedere cele de mai înainte, urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare, stiut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii. În analizarea caracterului justificativ al documentelor de transport rutier prezentate, se va analiza dacă societatea deține sau nu primul exemplar, în original, al tuturor scrisorilor de trasură aferente livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate în perioada 01.07.2007 – 31.10.2008, aplicându-se, totodată, și prevederile

Deciziei C-409/04, prin care Curtea Europeană de Justiție a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.”

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X. lei, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

A.1.3 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC .X. .X. .X. SRL reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care la data facturării nu există un cod valid de TVA.

În fapt, în perioada 01.07.2007 – 31.10. 2008 societatea, a realizat o serie de livrări intracomunitare de bunuri către clienți care au comunicat coduri valabile de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată eliberate de autoritățile fiscale din România.

Organele de inspecție fiscală au constatat, în plus, că în luna august 2007 pentru unele livrări intracomunitare nu a fost specificat codul de taxă pe valoarea adăugată, iar în luna iulie 2008 societatea a înscris fie un cod care nu aparține cumpărătorului, fie un cod invalid. Prin urmare, pentru operațiunile efectuate de societate reprezentând livrări intracomunitare pentru care societatea a prezentat facturi care au înscrise coduri de înregistrare în scopuri de TVA eronate organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina SC .X. .X. .X. SRL colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

În drept, la art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...]”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .X./2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.1 precizează:

„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură fiscală.

Referitor la răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei pe valoarea adăugată, prevederile art. 151² alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei

[...] 3) Furnizorul sau prestatorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - e), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5) sau autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. (1):

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, în cazul în care factura conține date incorecte, furnizorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei.

Art.155 alin.5 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată în situația în care cumpărătorul comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. De asemenea, se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege, printre care, în mod obligatoriu, codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri către clienți fără a deține un cod valid de TVA respectiv, fie nu a fost specificat codul de taxă pe valoarea adăugată, fie factura conține un cod care nu aparținea cumpărătorului sau un cod invalid.

Astfel, din Anexa 32 la raportul de inspecție fiscală se reține:

- factura nr..X./17.12.2007, emisă de contestatoare către .X. .X./ GMBH are înscris codul de taxă pe valoarea adăugată RO20907030;
- factura nr..X./07.02.2008, emisă de contestatoare către .X. .X./ GMBH are înscris codul de taxă pe valoarea adăugată RO20907030;
- factura nr..X./07.03.2008, emisă de contestatoare către .X. .X./ GMBH are înscris codul de taxă pe valoarea adăugată RO20907030.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de 2.900.470 lei, aferentă lunii iulie 2008, se reține că aceasta, așa cum reiese din Anexa nr.33, este structurată astfel: suma de .X./ lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise către .X. .X./ GMBH, în care codul menționat este invalid, așa cum reiese din răspunsul de validare a codului de taxă obținut din sistemul VIES pe valoarea adăugată; suma de .X./ lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise către .X. .X./ GMBH în care au fost au fost înscrise coduri valide, dar care sunt aferente altor societăți, respectiv .X./ și .X./.

De asemenea, din Anexa nr.34 se reține că societatea, în luna august 2007, a emis către .X. .X./ GMBH factura nr..X./ 29.08.2007 în care nu a înscris codul de taxă pe valoarea adăugată a beneficiarului bunurilor livrate, taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind de .X./ lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de contestatoare nu conțin coduri valabile de TVA, astfel că nu conțin toate

informațiile prevăzute de lege pentru ca societatea să justifice scutirea de TVA.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că organele de inspecție fiscală ar trebui să verifice nu numai facturile ci și celelalte documente de ordin formal (CMR) pentru justificarea existenței livrării, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea avea posibilitatea să verifice codul de TVA al cumpărătorului, potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România, care la pct.3 precizează:

„3. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:

a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm, utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIES.htm>;

b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adresele menționată/menționate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;

c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.”

În ceea ce privește argumentul societății conform căruia se realizează o dublă impozitare a aceleiași operațiuni, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât chiar dacă completarea facturilor cu codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă un aspect de natură formală și nu unul referitor la realitatea operațiunilor economice, legiuitorul a prevăzut că fiecare persoană impozabilă la momentul efectuării unei operațiuni economice să se identifice cu un cod de plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Neînscrierea pe facturi a acestui cod, care reprezintă conform prevederilor art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare un **element obligatoriu**, conduce la sancționarea persoanei impozabile. Mai mult, potrivit prevederilor legale invocate în prezenta decizie se reține că în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, în cazul în care factura conține date incorecte, furnizorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei.

Referitor la afirmația societății conform căreia organele de inspecție fiscală nu i-au solicitat corectarea documentelor conform art.159 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul contestației nu rezultă că societatea, în timpul desfășurării inspecției fiscale, a procedat la corectarea facturilor în cauză. Totodată, chiar dacă SC .X. .X. .X. SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală noile facturi care să conțină informațiile corecte, aceasta avea posibilitatea ca, în susținerea contestației, să le depună, pentru a certifica faptul că pe perioada desfășurării inspecției fiscale a procedat la corectarea facturilor care conțineau informații incorecte, or se reține că societatea, prin contestația formulată, s-a limitat la invocarea prevederilor art.159 alin.1 din lege, fără să înțeleagă să depună în susținere noile facturi corectate pentru ca, în conformitate cu prevederile legale, să beneficieze de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare.

În concluzie, față de aspectele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal faptul că societatea a încălcat prevederile art.143 alin.2 lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare astfel că nu poate beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

A.2.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

A.2.1.a În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL poate beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă exporturilor realizate în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2006, în condițiile în care pentru aceste operațiuni societatea nu a justificat regimul de scutire cu declarații vamale de export.

În fapt, în perioada ianuarie – decembrie 2006, SC .X. .X. .X. SRL a realizat o serie de exporturi de bunuri, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată, respectiv declarații vamale de export. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei.

În drept, art.143 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

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

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legislative a fost emis Ordinul ministrului finanțelor nr.1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art.2 alin.1 și alin.2 precizează:

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

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

a) factura fiscală și factura externă;

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că pentru a beneficia de scutirea la plata taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții: a) să prezinte factură fiscală și factură externă; b) să prezinte declarație vamală de export.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea, pentru justificarea unor exporturi realizate în anul 2006 nu a prezentat declarații vamale de export, documente solicitate expres de normele legale. Mai mult, însăși contestatoarea recunoaște lipsa acestor documente, afirmând că a întreprins demersuri pentru obținerea lor. Însă, nici în timpul inspecției fiscale și nici la depunerea contestației SC .X. .X. .X. SRL nu a prezentat duplicate ale documentelor lipsă.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare la data

efectuării operațiunilor, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit că societatea datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă exporturilor realizate în 2006, pentru care nu au fost prezentate declarații vamale de export, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

A.2.1.b. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunte dacă SC .X. .X. .X. SRL datorează aceată sumă, în condițiile în care prin contestația depusă societatea nu aduce niciun argument în susținerea cauzei.

În fapt, în perioada ianuarie 2007 – octombrie 2008, SC .X. .X. .X. SRL a realizat o serie de exporturi de bunuri, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată, respectiv declarații vamale de export. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei. Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatoarea nu aduce niciun argument.

În drept, art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevad :

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,

De asemenea, la pct.2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate se coroborează cu cele ale pct. 12.1 lit.b) din același act normativ, care stipulează :

“Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Prin urmare, contestația formulată împotriva sumei de 836.883 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă exporturilor realizate în perioada ianuarie 2007 – octombrie 2008, pentru care societatea nu aduce argumente, va fi respinsă ca nemotivată, organele de soluționare

neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care societatea a înțeles să conteste această sumă.

A.2.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiuni reprezentând stornarea unor facturi, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. .X. SRL în anul 2006, în lunile aprilie, mai și noiembrie, nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, respectiv declarația vamală de export și a înregistrat facturi de stornare fără a motiva aceste operațiuni și fără a prezenta facturile anulate care au stat la baza acestor înregistrări, motiv pentru care au dispus în sarcina contestatoarei colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit art.138 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea precizează că nu a prezentat declarații vamale de export aferente acestor operațiuni deoarece livrările nu au mai avut loc, stornarea fiind un rezultat al anulării anumitor comezi de către unii clienți, pentru care au fost emise facturile înaintea realizării produselor.

În drept, art.138 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea a fost anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

De asemenea, art 156 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2006, precizează:

“Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor”

La art.160 alin.(1) lit b) din același act normativ se prevede:

„Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.”

Față de cele de mai sus, se reține că persoanele înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată au obligația să țină evidența contabilă astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, iar atunci când constată erori să le corecteze fie prin emiterea unei noi facturi, în situația în care documentele nu au fost transmise beneficiarilor, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.

Totodată, art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că SC .X. .X. SRL în anul 2006, în lunile aprilie, mai și noiembrie, nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, respectiv declarații vamale de export și a înregistrat facturi de stornare fără a motiva aceste operațiuni și fără a prezenta facturile anulate care au stat la baza acestor înregistrări.

Prin contestație, societatea precizează că nu a prezentat declarații vamale de export aferente acestor operațiuni deoarece livrările nu au mai avut loc, stornarea fiind un rezultat al anulării anumitor comezi de către unii clienți, pentru care au fost emise facturile înaintea realizării produselor.

Or, nici din contestație și nici din raportul de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt, respectiv care au fost documentele analizate de organele de inspecție fiscală care au condus la stabilirea în sarcina societății a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscale ar fi trebuit să verifice operațiunile inițiale, motivele care au condus la aceste stornări, contracte, documente din care să rezulte anularea comenzilor, precum și dacă, așa cum precizează societatea prin contestație, operațiunile de export nu au mai avut loc, situație în care nu mai este necesară deținerea unor declarații vamale de export.

Prin urmare se reține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, respectiv declarații vamale de export și a înregistrat facturi de stornare fără a motiva aceste operațiuni și fără a prezenta facturile anulate care au stat la baza acestor înregistrări, fără să precizeze ce documente au fost analizate și motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina societății a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cu atât mai mult cu cât primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile chiar eronate fiind cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective precum și modul de completare al acestora etc.

Având în vedere că forma actului de inspecție fiscală face imposibilă analizarea de către organele de soluționare a situației de fapt în temeiul de drept incident în cauză, în perioada supusă verificării, se va face

aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

motiv pentru care urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X./24.02.2010, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în valoare .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia contestată, a aceleași obligații bugetare, vizând aceeași perioadă.

A.3.a Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă pentru facturile nr..X./09.10.2006 și nr..X./11.10.2006 emise către SC D .X. SRL societatea contestatoare avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în luna octombrie 2006 contestatoarea a emis facturile nr..X./09.10.2006 și nr..X./11.10.2006 pentru beneficiarul SC D .X. SRL. Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste facturi SC .X. .X. SRL nu a colectat taxă pe valoarea adăugată, drept pentru care au stabilit în sarcina acesteia TVA suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, art.134 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor prevede:

„Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

[...] (3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, respectiv la data emiterii facturii.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că SC .X. .X. .X. SRL a emis facturile nr..X./09.10.2006 și nr..X./11.10.2006 către beneficiarul SC D .X. SRL, fără a colecta taxă pe valoarea adăugată, fapt recunoscut și de societate prin contestația formulată.

În ceea ce privește argumentul societății conform căruia nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă celor două facturi întrucât acestea reprezintă „operațiuni de modernizare efectuate de societate în calitate de chiriaș și refacturate ulterior proprietarului spațiului închiriat” iar „întrucât pentru operațiunile de închiriere proprietarul spațiului nu a optat pentru aplicarea regimului de taxare” astfel că și operațiunea de modernizare este scutită de taxă pe valoarea adăugată”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât este scutită de taxă pe valoarea adăugată operațiunea de închiriere, potrivit art.141 alin.1 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu prestările de servicii efectuate la spațiile închiriate.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscale au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. .X. ROMÂNIA SRL pentru acest capăt de cerere.

A.3.b Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL datorează această sumă, în condițiile în care societatea a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată, dar a declarat la organele fiscale un quantum mai mic al acesteia, iar prin contestație aceasta nu aduce argumente, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada august 2007 – iunie 2008, societatea a livrat bunuri pe piața internă, livrări consemnate în facturi fiscale emise cu respectarea prevederilor art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, deși a calculat și înscris corect în facturi

taxa pe valoarea adăugată, aceasta nu a fost corect înscrisă în jurnalul de vânzări și nici corect declarată în decont, motiv pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, art.156 alin. (1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, precizează:

“Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

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

Art. 156² din actul normativ invocat mai sus prevede:

“Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că persoana impozabilă are obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice, precum și să depună la organele fiscale competente un decont de taxă care să cuprindă suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că în perioada august 2007 – iunie 2008 SC .X. .X. .X. SRL a calculat și înscris în facturi taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, dar a evidențiat în jurnalul de vânzări și a declarat în decontul de taxă pe valoarea adăugată suma de .X./ lei.

Totodată, potrivit adresei nr..X./04.07.2006 emisă de Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspekția Fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, aflată în copie la dosarul cauzei:

“[...]sumele constatate de inspekția fiscală ca fiind neconforme cu cele declarate, vor fi considerate sume suplimentare stabilite de inspekția fiscală și vor fi cuprinse în constatările din Raportul de inspekție fiscală, chiar dacă aceste sume se regăsesc înregistrate în evidența contabilă.”

Mai mult, prin contestație societatea nu aduce niciun argument de fond care să fie susținut cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlătore constatările organelor de inspekție fiscală.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspekție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată nedeclarată, respectiv diferența între taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturi și cea evidențiată prin decont, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC .X. .X. .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește argumentul societății contestatoare referitor la faptul că “baza de impozitare se determină în euro și astfel intervin, în mod obișnuit, fluctuații ale cursului de schimb”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece potrivit pct.72 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

„72. (1) Factura prevăzută la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, dar la solicitarea organelor de inspekție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei. Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei, utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal.”

Iar la art . 139¹ alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză.”

Or, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii facturii și nu la data înregistrării acesteia în decontul de taxă pe valoarea adăugată.

A.4 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatoarei colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă „formulelor cu regim special neidentificate sau neînregistrate în jurnalele de taxă pe valoarea adăugată” în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt, respectiv baza impozabilă asupra căreia s-a colectat taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății, în perioada martie – decembrie 2006, colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă „formulelor cu regim special neidentificate sau neînregistrate în jurnalele de taxă pe valoarea adăugată”.

Prin contestație, SC .X. .X. .X. SRL precizează că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă modalitatea în care a fost stabilită baza de impunere pentru aceste operațiuni și, mai mult, documentele la care fac referire organele de inspecție fiscală sunt aferente unor operațiuni care au fost anulate.

În drept, la art.137 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2006, se prevede:

„Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării, pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) și (5). Dacă bunurile sunt mijloace fixe, prețul de achiziție sau prețul de cost se ajustează, astfel cum se prevede în norme;

c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru executarea prestărilor de servicii pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (3).”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, se constituie din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, prețurile de achiziție

sau, în lipsa acestora, prețul de cost, precum și din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru executarea prestărilor de servicii.

Se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății, în perioada martie – decembrie 2006, colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă „formulelor cu regim special neidentificate sau neînregistrate în jurnalele de taxă pe valoarea adăugată”.

Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, nu rezultă care au fost formulele identificate și neînregistrate în jurnal. De asemenea, din Anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală în luna februarie 2006, de exemplu, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are o factură neidentificată pentru care taxa pe valoarea adăugată este de x lei, iar valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor necuprinse în jurnalul de vânzări este de 4.433 lei.

Totodata, în luna martie 2006, s-a stabilit că societatea nu are nicio factură neidentificată, iar valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor necuprinse în jurnal este de .X./ lei.

Pentru niciuna din situațiile de mai sus organele de inspecție fiscală nu au menționat în cuprinsul Anexei nr.3 care sunt facturile la care fac referire, bunurile livrate sau serviciile prestate, contravaloarea acestora, precum și cota de taxă pe valoarea adăugată care trebuie aplicată asupra bazei de impunere, astfel că organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a identifica baza impozabilă asupra căreia s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Având în vedere că forma actului de inspecție fiscală face imposibilă analizarea de către organele de soluționare a situației de fapt în temeiul de drept incident în cauză, în perioada supusă verificării, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

motiv pentru care urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X./24.02.2010, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în valoare .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a

întocmit decizia contestată, a aceleași obligații bugetare, vizând aceeași perioadă.

A.5 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune ca urmare a inventarierii patrimoniului, în condițiile în care deși prin contestație societatea precizează că aceste lipsuri se încadrează în normele de consum agreate, aceasta nu prezintă documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, urmare inventarierii patrimoniului în perioada 24 – 25 noiembrie 2007, contestatoarea a înregistrat în luna decembrie 2007 un minus de gestiune în valoare de .X./ lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, aferent acestor minusuri, nu a colectat taxă pe valoarea adăugată, încălcând astfel prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.128 alin.4 lit.d din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Livrarea de bunuri

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

[...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate unei livrări de bunuri efectuate cu plată.

Art.134¹ din același act normativ stipulează:

„Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

iar la art. 134²:

„Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Față de cele de mai sus, se reține că exigibilitatea taxei intervine la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor. Prin urmare, persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă la data inventarierii patrimoniului.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține ca organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, aferent bunurilor constatate lipsă în urma inventarierii patrimoniului, nu a colectat taxă pe valoarea adăugată, încălcând astfel prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, din analiza procesului verbal cuprinzând „Rezultatele inventarierii patrimoniului .X.I Mare” se reține că „Urmare inventarierii patrimoniului [...] comisia de inventariere a stabilit la nivelul societății un minus factic de gestiune în valoare de .X./,096 lei”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale în vigoare precum și faptul că bunurile constatate lipsă în gestiune sunt asimilate unor livrări de bunuri cu plată, se reține că SC .X. .X. .X. SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor lipsuri la data constatării lor.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia aceste minusuri reprezintă de fapt diferențe normale care apar în timpul procesului de producție și care se încadrează în normele de consum, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza textelor de lege aplicabile speței nu reiese intenția legiuitorului de a acorda scutiri de taxă pe valoarea adăugată în situația constatării unor lipsuri în gestiune, chiar dacă acestea reprezintă „diferențe normale care apar în timpul procesului de producție”. Mai mult, dacă aceste lipsuri din gestiune ar fi fost pierderi tehnologice prevăzute prin normele de consum, societatea ar fi trebuit să le înregistreze în evidențele contabile, în baza unor documente justificative, cum ar fi bonuri de consum, fișe de consum, rapoarte de producție, la momentul constatării lor, astfel ca acestea să nu se mai regăsească la momentul inventarierii.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat ca societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru minusurile de inventar, drept pentru care contestația formulată de SC .X. .X. .X. SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de .X./ lei:

B.1.1 Referitor la taxa pe valoarea în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții, pe considerentul că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare trebuia înregistrată ca taxă colectată în decontul de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt, iar prin contestație SC .X. .X. .X. SRL precizează că operațiunile efectuate nu

reprezintă achiziții intracomunitare, ci importuri de bunuri pentru care a întocmit declarații vamale de import și a achitat taxă pe valoarea adăugată în vamă.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie – mai 2007 SC .X. .X. .X. SRL a efectuat achiziții intracomunitare pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dar nu a înregistrat această taxă și ca taxă colectată conform art.146 alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. SC .X. .X. .X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat aceste operațiuni ca fiind achiziții intracomunitare, acestea reprezentând, în fapt, importuri de bunuri efectuate de societate din Turcia, pentru care a întocmit declarații vamale de import și a achitat taxă pe valoarea adăugată în vamă.

În drept, în perioada supusă controlului, art.130¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Achizițiile intracomunitare de bunuri

(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”

De asemenea, la art. 146 alin.1 lit.e din același act normativ se prevede:

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

[...] e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

- 1. să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1); și*
- 2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri societatea trebuie să dețină o factură sau un alt document prevăzut de norme legale, precum și să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au

constatat ca în perioada ianuarie – mai 2007 societatea a efectuat achiziții intracomunitare pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dar nu a înregistrat această taxă și ca taxă colectată.

Prin contestație, SC .X. .X. .X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste operațiuni ca fiind achiziții intracomunitare, acestea reprezentând, în fapt, importuri efectuate din Turcia. Pentru aceste importuri societatea afirmă că deține documentele legale aferente, anexand spre exemplificare o serie de declarații vamale de import, precum și faptul ca a achitat taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile importate. Astfel, este anexată declarația vamală de import înregistrată sub nr..X./07.03.2007 prin care se atestă că mărfurile menționate în factura .X./06.03.2007 emisă de .X. .X. .X./ GMBH & .X./ au ca țară de origine Turcia. În mod similar, și bunurile înscrise în factura X/09.03.2007 emisă de .X. .X. .X./ GMBH & .X./ au ca țară de origine Turcia.

Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat proveniența bunurilor, respectiv dacă acestea provin din Uniunea Europeană, caz în care ar fi fost achiziție intracomunitară, sau din afara Uniunii Europene, situație în care ar reprezenta import. De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor suplimentare au avut în vedere declarațiile vamale de import pe care societatea precizează că le deține și din care anexează o parte la dosarul contestației, precum și dacă societatea a achitat taxa pe valoarea adăugată în vamă.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice și să analizeze facturile de achiziții, proveniența bunurilor, în sensul dacă acestea au fost achiziționate din Uniunea Europeană sau din import, caz în care ar fi trebuit să verifice declarațiile vamale de import, contractele de livrare, documentele primare privind achitarea taxei pe valoarea adăugată în vamă.

Având în vedere cele de mai sus, urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare, stiut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X. lei, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

B.1.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că pentru prestări de servicii efectuate de prestatori stabiliți în strainătate aceasta avea obligația autofacturării operațiunilor, în condițiile în care prin contestație societatea precizează că această taxă este aferentă unor importuri pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost achitată în vamă.

În fapt, în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie – noiembrie 2006, SC .X. .X. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor prestări de servicii efectuate de prestatori stabiliți în străinătate, pentru care avea obligația autofacturării operațiunilor.

Prin contestație, societatea precizează că, în fapt, a efectuat importuri de bunuri pentru care deține declarații vamale de import și a achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă la organele vamale.

În drept, art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

„Locul prestării de servicii

(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.”

De asemenea, la art.155 alin.4 din același act normativ se precizează:

“(4) Pentru prestările de servicii efectuate de prestatori stabiliți în străinătate, pentru care beneficiarii au obligația plății taxei pe valoarea adăugată, aceștia din urmă, dacă sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, trebuie să autofactureze operațiunile respective, prin emiterea unei facturi fiscale, la data primirii facturii prestatorului sau la data efectuării plății către prestator, în cazul în care nu s-a primit factura prestatorului până la această dată. Operațiunile de leasing extern se autofacturează de către beneficiarii din România, înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, la data stabilită prin contract pentru plata ratelor de leasing și/sau la data plății de sume în avans. Persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor urma procedura prevăzută la art. 156 alin. (3). Regimul fiscal al facturilor fiscale emise prin autofacturare se stabilește prin norme.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că locul prestării serviciilor este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate, iar în cazul în care prestatorii au domiciliul stabilit în străinătate, beneficiarii prestărilor au obligația să autofactureze operațiunile respective, prin emiterea unei facturi fiscale, la data primirii facturii prestatorului sau la data efectuării plății către prestator.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că aferent unor prestări de servicii executate de prestatori externi în lunile ianuarie, aprilie, iulie, octombrie și noiembrie 2006 contestatoarea deși avea obligația autofacturării, nu a înregistrat și taxa pe valoarea adăugată colectată, încălcând astfel prevederile art.133, art.150, art.151 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație societatea precizează că, în realitate, aceste operațiuni reprezintă importuri de bunuri pentru care a fost plătită taxa pe valoarea adăugată organelor vamale.

Astfel, în ceea ce privește importul de bunuri, la art.131 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Importul de bunuri

(1) În înțelesul prezentului titlu, se consideră import de bunuri intrarea de bunuri în România provenind dintr-un alt stat.”

De asemenea, la art.145 alin.3 lit.b și alin.8 lit.b din același act normativ se stipulează :

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

[...]b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.

[...](8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

[...] b) pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale; pentru importurile care mai beneficiază de amânarea plății taxei în vamă, conform alin. (2), se va prezenta și documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că pentru bunurile și serviciile achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă TVA achitată pentru bunurile importate, iar justificarea dreptului de deducere se realizează cu declarații vamale de import sau un alt act constatator emis de autoritățile vamale.

Se rețin, totodată, și prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

„Plata taxei pe valoarea adăugată la buget

[...] (2) Taxa pe valoarea adăugată pentru importuri de bunuri, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, se plătește la organul vamal, în conformitate cu regulile în vigoare privind plata drepturilor de import.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt, respectiv dacă în speță se analizează prestări de servicii efectuate de prestatori stabiliți cu sediul în străinătate pentru care beneficiarul SC .X. .X. .X. SRL avea obligația autofacturării sau importuri de bunuri pentru care taxa a fost achitată la organele vamale, așa cum susține contestatoarea.

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă natura serviciilor prestate și nici documentele analizate de organele de inspecție fiscală care au condus la stabilirea obligațiilor de plată.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice contractele din care să rezulte natura serviciilor prestate, facturi, declarații vamale de import, dacă este cazul, precum și documentele care atestă achitarea taxei pe valoarea adăugată în vamă.

Deoarece există contradicții între cele constatate de organele de inspecție fiscală și afirmațiile contestatoarei, iar organele de inspecție fiscală nu precizează documentele analizate și faptele constatate care le-au format convingerea că societatea avea obligația să colecteze, prin autofacturare, suma de .X. lei, urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare, stiut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X. lei, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

B.1.3 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de societăți cu sediul în Uniunea Europeană pentru care locul prestării serviciilor nu este în România.

În fapt, în perioada iulie 2007 – iunie 2008, SC .X. .X. .X. SRL a beneficiat de prestări de servicii pentru care locul prestării nu este România. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în statul membru al prestatorilor de servicii, încălcând astfel prevederile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată intră operațiunile care îndeplinesc cumulativ cele patru condiții, respectiv reprezintă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată, livrarea sau prestarea se efectuează în România, de o persoană impozabilă, iar livrările de bunuri și prestările de servicii să rezulte dintr-o activitate economică.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea, în perioada iulie 2007 – iunie 2008, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi reprezentând prestări de servicii pentru care locul prestării nu este România. În Anexa nr.40 organele de inspecție fiscală au menționat că pentru un număr de 11 facturi emise de societățile .X./ .X./ și .X./ .X./ a dedus taxă pe valoarea adăugată astfel:

- în luna iulie 2007 suma de X lei;
- în luna august suma de X lei
- în luna octombrie 2007 suma de X lei
- în luna noiembrie 2007 suma de X lei
- în luna decembrie 2007 suma de X lei
- în luna mai 2008 suma de X
- în luna iunie 2008 suma de X lei.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală, au constatat că locul prestării serviciilor nu este România, iar prestatorul a achitat taxa în statul membru.

Prin urmare, locul prestării serviciilor nefiind în România, se reține că operațiunile efectuate de societatea contestatoare nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu îndeplinesc cumulativ cele patru condiții expres prevăzute la art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale aplicabile în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății pe teritoriul României dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la faptul că beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului Europei din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care la art.170 prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din Directiva 86/560/CEE, al art.2 pct.1 și al art.3 din Directiva 2008/9/CE și al art.171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:

a. operațiunile prevăzute la art.169;

b. operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu art.194-197 sau cu art.199.”

De asemenea, la art.171 alin.1 este stipulat:

„TVA este rambursată persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva 2008/9/CE.”

Prin Directiva 2008/9/CE din 12.02.2008 au fost stabilite normele detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată prevăzută în Directiva 2006/112/CE către persoanele stabilite în alt stat membru decât statul de rambursare. Astfel, fiecare stat membru rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare taxa pe valoarea adăugată încasată pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv.

Organele de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./13.05.2010 precizează că „din verificarea evidenței operative și a documentelor prezentate de societate, s-a constatat că aceasta este și beneficiarul unor

prestări de servicii externe pentru care a fost achitată în statul membru al CE, contravaloarea facturată și TVA în cota aplicată de statul membru al CE. Societatea a dedus taxa achitată în statul membru al Comunității Europene și a înregistrat-o în decontul de TVA – formular 300. În conformitate cu prevederile art.126(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, aceste operațiuni nefiind cuprinse în sfera taxei pe teritoriul României, societatea nu poate beneficia de deducerea TVA în sumă de .X. lei pe teritoriul României, ci pe teritoriul statului unde a achitat taxa.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale aplicabile în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății, pe teritoriul României, drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

B.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor importate, în condițiile în care societatea nu a justificat exercitarea acestui drept cu declarații vamale de import sau un act constatator emis de organele vamale.

În fapt, în perioada ianuarie 2006 – octombrie 2008, SC .X. .X. .X. SRL a efectuat o serie de importuri pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere întrucât nu a prezentat documente justificative încălcând astfel prevederile art.145 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, până la data de 01.01.2007, erau aplicabile prevederile art.145 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

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

[...] b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate”.

iar la alin.8 lit b al art.145 se precizează:

„8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

[...] b) pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale; pentru importurile care mai beneficiază de amânarea plății taxei în vamă, conform alin. (2), se va prezenta și documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile importate dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea deducerii făcându-se cu declarația vamală de import sau un alt act constatator emis de autoritățile vamale.

Începând cu data de 01.01.2007, la art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

iar la art.146 alin.1 lit c este stipulat

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

[...] c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că o persoană impozabilă își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri doar dacă deține o declarație vamală de import sau un act constatator emis de organele vamale, precum și documente care să ateste achitarea acestei taxe.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică cu documente, respectiv declarații vamale de import, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importurilor efectuate în perioada ianuarie 2006 – octombrie 2008. De asemenea, se reține că SC .X. .X. .X. SRL desi menționează în contestație că pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată în vamă este necesar să dețină declarație vamală de import pe numele societății, nu prezintă documente în acest sens. Mai mult, prin contestație societatea recunoaște că „pentru o serie de importuri efectuate de Societate, parte de DVI nu au mai fost gasite la momentul solicitării organelor de inspecție fiscală, fie au fost rătăcite”, precizând că „Societatea a solicitat de la autoritățile vamale duplicate ale DVI lipsă care încă nu ne-au fost încă transmise”.

Or, până la data emiterii prezentei decizii societatea nu a prezentat documentele la care face referire, respectiv declarații vamale de import. Totodată, prin adresa nr.X/09.03.2010 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat contestatoarei să prezinte în susținerea contestației documente însă societatea nu a înțeles să transmită declarațiile vamale de import în cauză.

Având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina societății ca datorată suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă bunurilor importate pentru care aceasta nu a justificat exercitarea acestui drept cu declarații vamale de import sau un act constatator emis de organele vamale, motiv pentru care contestația, pentru acest capăt de cerere, va fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente.

Referitor la argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.7 coroborate cu cele ale art.105 din Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care impun acestora să examineze obiectiv starea de fapt și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru stabilirea corectă a stării de fapt, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele aspecte:

La art.7 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

„ (3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”

De asemenea, art.105 alin.1 din același act normativ precizează:

“Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Din economia textelor de lege invocate nu se poate reține obligativitatea organelor de control de a acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în situația în care societatea care face obiectul unei inspecții fiscale nu face dovada cu documentele expres menționate de textele de lege incidente speței în cauză, că are acest drept.

Mai mult, articolele de mai sus trebuie coroborate și cu prevederile art.10 alin.1 și alin.2, precum și ale art.106 alin.1 din același act normativ:

„ART. 10

Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”

„ART. 106

Obligația de colaborare a contribuabilului

(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus se reține că societatea avea obligația să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Or, așa cum rezultă și din contestația depusă, chiar societatea recunoaște că nu a prezentat organelor de control toate declarațiile vamale de import ce i-au fost solicitate.

B.3.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. .X. SRL nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de diverși furnizori în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în urma verificării perioadei ianuarie 2006 – iunie 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în mod eronat și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii, întrucât nu a justificat cu documente că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, conform art.21 lit.m și lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru achizițiile efectuate de la SC .X. SRL nu au fost respectate prevederile art.155 alin.5 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că pe facturi a fost înscris eronat codul fiscal al cumpărătorului.

Prin contestație, societatea precizează că art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă la impozitul pe profit și nu la taxa pe valoarea adăugată, precum și faptul că serviciile prestate de furnizori au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, anexând în susținerea cauzei contracte, situații de lucrări etc.

În drept, art.145 alin.3 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 01.01.2007, precizează:

„Dreptul de deducere

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

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

iar la alin.8 lit.a se prevede:

„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”

După data de 01.01.2007, textul de lege de mai sus a fost preluat la art.145 alin.2, astfel:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

iar art. 146 alin.1 lit.a din același act normativ prevede:

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Față de cele de mai sus, se reține ca pentru a putea fi dedusa, taxa pe valoarea adăugată trebuie să fie aferentă realizării de operațiuni taxabile, iar obligația justificării acestora ca fiind aferentă operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective, iar justificarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea unei facturi care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007 și-a exercitat, în mod eronat, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii, întrucât nu a justificat cu documente că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, conform art.21 lit.m și lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru achizițiile efectuate de la SC .X. SRL nu au fost respectate prevederile art.155 alin.5 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că pe facturi a fost înscris eronat codul fiscal al cumpărătorului.

Având în vedere cele de mai sus se reține că invocarea de către organele de inspecție fiscală a art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu își găsește aplicabilitatea în cazul taxei pe valoarea adăugată întrucât documentul justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este factura.

De asemenea, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea nu justifică cu documente că prestările de servicii nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile întrucât din raportul de inspecție fiscală nu rezultă în ce au constat serviciile prestate, respectiv natura serviciilor astfel încât organele de soluționare să se poată pronunța asupra speței.

Mai mult, în susținerea contestației, SC .X. .X. .X. SRL anexează contractul nr.X/01.09.2005 încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator al

căruia obiect în constituie transportul salariaților SC .X. .X. .X. SRL, precum și documente din care rezultă parcursul mașinilor, numărul de kilometri efectuați, pe zile.

Din raportul de inspecție fiscală, însă, nu rezultă dacă prestările de servicii au constat în servicii de transport prestate de SC .X. SRL sau și de alți furnizori așa cum precizează societatea prin contestație, respectiv SC X SRL. Totodată, nu poate fi reținută nici constatarea organelor de inspecție fiscală că facturile emise de SC .X. SRL au înscris eronat codul de înregistrare fiscală al cumpărătorului întrucât la dosarul cauzei nu se află anexate aceste facturi, iar organele de inspecție fiscală nu prezintă anexe din care să rezulte care au fost facturile la care au constatat deficiențe.

Având în vedere aceste aspecte, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii cuantumului de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor prestări de servicii, urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

La re verificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare, știut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X. lei, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

B.3.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă care au fost informațiile constatate ca fiind lipsă în facturile analizate.

În fapt, în perioada iulie 2007 – octombrie 2008 societatea a efectuat o serie de achiziții de la furnizori interni pentru care a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi deoarece documentele justificative nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Față de prevederea legală de mai sus, se reține că exercitarea dreptului de deducere se efectuează în baza unei facturi care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din același act normativ.

Art.155 alin.5 din actul normativ invocat mai sus stipulează:

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

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

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

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

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

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

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

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

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

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru achizițiile de la furnizori interni efectuate de SC .X. .X. .X. SRL în perioada iulie 2007 – octombrie 2008, au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deoarece documentele justificative nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, fără, însă, a preciza care sunt acele elemente lipsă care să conducă la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în Anexa nr.35 la raportul de inspecție fiscală sunt înscrise facturile care au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală, furnizorii, codurile de taxă pe valoarea adăugată și contravaloarea acestora, fără, însă, a se preciza care a fost elementul lipsă astfel încât societatea să nu poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De exemplu:

- în anexa nr.35 aferentă lunii martie 2008: factura 422/29.03.2008 emisă de X.

- în anexa nr.35 aferentă lunii februarie 2008: factura nr.X/31.01.2008 emisă de SC .X. SRL;

- în anexa nr.35 aferentă lunii decembrie 2007: factura nr.X/31.11.2007 emisă de SC .X. SRL;

- în anexa nr.35 aferentă lunii noiembrie 2007: factura nr.2X/05,11,2007 emisă de X.

Având în vedere aceste aspecte, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii cuantumului de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de la furnizori interni, drept pentru care urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoarele, știut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X. lei, cu consecința reverificării de către

o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

B.3.3 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei:

B.3.3.a Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi pe considerentul că societatea nu a prezentat exemplarele originale ale acestora, în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că deține duplicate ale facturilor originale, anexând în acest sens o parte din aceste facturi.

În fapt, în perioadele ianuarie 2006 – iunie 2007, precum și iulie 2008 – octombrie 2008, societatea a efectuat o serie de achiziții de pe piața internă pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu a prezentat exemplarele originale ale facturilor, conform prevederilor legale în vigoare, astfel că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației, SC .X. .X. .X. SRL menționează că pentru o parte din sumă a prezentat facturile originale, emise pe numele angajaților aflați în deplasare în interes de serviciu, însoțite și de decontul de deplasare. De asemenea, SC .X. .X. .X. SRL precizează că deține duplicate ale facturilor la care fac referire organele de inspecție fiscală.

În drept, până la data de 01.01.2007, art.145 alin.8 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Dreptul de deducere

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. „

La pct.51 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 este prevăzut:

„51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu exemplarul original al facturii sau, în cazuri excepționale, cu documentul reconstituit potrivit legii.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precizează la pct.31 și pct.32:

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că în cazul pierderii documentelor, reconstituirea se va face de unitatea emitentă prin realizarea unei copii care va purta în mod obligatoriu vizibil mențiunea "RECONSTITUIT" cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Începând cu data de 01.01.2007 aceste norme legale au fost preluate de art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, astfel:

- **la art.146 alin.1** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

- **la pct.46 alin.1** din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate

prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai în baza unei facturi originale care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în lipsa acestora justificarea se efectuează în baza unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat originalul facturii, conform prevederilor legale în vigoare, astfel că nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere pentru achizițiile efectuate în perioadele ianuarie 2006 – iunie 2007, precum și iulie 2008 – octombrie 2008.

De asemenea, se reține că SC .X. .X. .X. SRL SRL menționează că a anexat la dosarul contestației o serie de duplicate ale facturilor la care fac referire organele de inspecție fiscală, documente ce respectă prevederile legale în vigoare.

Astfel, la dosarul cauzei au fost anexate o serie de facturi, despre care societatea afirmă că reprezintă duplicate ale documentelor originale, spre exemplificare:

- factura nr. .X./31.01.2007 emisă de SC .X./ SRL, cu mențiunea „conform cu originalul”
- factura nr..X./19.06.2007 emisă de SC .X./ SRL, cu mențiunea „duplicat conform cu originalul”
- factura nr..X./12.06.2007 emisă de SC .X./SRL, cu mențiunea „conform cu originalul”
- factura nr..X./27.06.2007 emisă de SC .X./SRL, cu mențiunea „duplicat conform cu originalul”
- factura nr..X./27.06.2007 emisă de SC .X./ SA, cu mențiunea „conform cu originalul”
- factura nr..X./16.04.2007 emisă de SC .X./ SRL, cu mențiunea „duplicat conform cu originalul”
- factura nr..X./13.06.2007 *COPIE* emisă de SC .X. SRL, cu mențiunea „duplicat înlocuiește factura originală”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat facturile menționate mai sus, astfel încât societatea să poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea. De asemenea, în ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că deține facturi în original emise pe numele angajaților, în speță sunt

incidente prevederile pct.46 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

„(3) Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, sunt aceleași documente prevăzute la alin. (1) pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale.”

Însă, deși precizează că deține facturi în original emise pe numele angajaților, SC .X. .X. .X. SRL nu prezintă aceste documente și nici deconturile de deplasare aferente.

Pin urmare, având în vedere că nici organele de inspecție fiscală și nici contestatoarea nu prezintă documente care să susțină cele afirmate, organele de soluționare a contestației nu pot stabili cu certitudine dacă societatea poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă unor achiziții de la furnizori interni pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu a fost prezentată factura în original, drept pentru care urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare, stiut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X./ lei, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru

aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

B.3.3.b Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunte dacă SC .X. .X. .X. SRL datorează această sumă, în condițiile în care prin contestația formulată societatea nu aduce niciun fel de argumente în susținerea cauzei.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea, în luna martie 2007, a dedus, fără respectarea prevederilor legale, suma de .X. lei reprezentând „ajustare TVA deductibil”. Prin contestația formulată, societatea nu aduce niciun argument față de cele constatate de organele de inspecție fiscală.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

De asemenea, la pct.2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate se coroborează cu cele ale pct. 12.1 lit.b) din același act normativ, care stipulează :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa soluționării ”.

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

Având în vedere cele de mai sus, contestația formulată de SC .X. .X. .X. SRL va fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

B.3.4 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de transport și cazare, efectuate in favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați sau administratori ai societatii in conditiile in care acestea nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007, contestatoarea a înregistrat și dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de transport și cazare a unor persoane care nu au calitatea de angajați ai societății.

În drept, în anul 2006 art.145 alin.3 lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

De asemenea, la alin.8 al aceluiași articol se prevede:

„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);[...]

Începând cu anul 2007, speței îi sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a care stipulează:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestui drept se realizează cu facturi care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007, SC .X. .X. .X. SRL a dedus, fără respectarea prevederilor legale în vigoare, taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de transport și cazare a unor persoane care nu au calitatea de angajați ai societății.

De asemenea, se reține ca SC .X. .X. .X. SRL nu justifica faptul că serviciile de transport și cazare efectuate în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății, au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile

Însă societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organelor de soluționare, ordine de deplasare sau alte documente astfel încât să poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Mai mult, din documentele depuse de contestatoare, respectiv contracte pentru plasarea forței de muncă, documente în limba engleză, se reține că acestea sunt aplicabile începând cu luna iunie 2007, dar aceste contracte nu sunt însoțite de documente din care să rezulte dacă au fost puse în aplicare, persoanele care au fost detașate, dacă acestea au prestat activități în favoarea societății. De asemenea, facturile anexate sunt aferente lunii iulie 2007, iar organele de control au reținut ca datorată taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de deplasare numai până la 30.06.2007.

Având în vedere cele de mai sus, contestația formulată de SC .X. .X. .X. SRL, referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor de transport și cazare efectuate în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății se va respinge ca neîntemeiată.

B.3.5 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziție pe considerentul că nu sunt aferente operațiunilor taxabile, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele care au condus la această constatare, precum și documentele avute în vedere și analizate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării perioadei ianuarie 2006 – august 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri și servicii achiziționate, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În susținerea contestației, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au inclus în aceeași categorie atât servicii achiziționate în folosul direct al său (servicii de protecție și pază, de internet, de consultanță de afaceri), cât și cheltuieli efectuate cu personalul detașat.

În drept, până la 01.01.2007, art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Dreptul de deducere

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

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

Începând cu 01.01.2007 aceste prevederi au fost preluate de art.145 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că atât înainte de data de 01.01.2007, cât și după această dată, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2006 – august 2007 contestatoarea a efectuat o serie de achiziții de bunuri și servicii de la furnizori interni care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fără a preciza care sunt motivele care au condus la această concluzie. De asemenea, din analiza anexei nr.9 la raportul de inspecție fiscală, se reține că nu pot fi identificate elementele care au determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

În susținerea contestației, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au inclus în aceeași categorie atât servicii achiziționate în folosul direct al sau (servicii de protecție și pază, de internet, de consultanță de afaceri), pentru care deține documente justificative, respectiv contracte și facturi, cât și cheltuieli efectuate cu personalul detașat.

Astfel, la dosarul contestației au fost anexate o serie de documente, cum ar fi:

- factura .X./06.04.2006, emisă de SC .X./ .X./ SRL, reprezentând consultanță în domeniul afacerilor
- contractul de consultanță încheiat cu SC .X./ .X./ SRL
- comanda către SC .X./ .X./ SRL din data de 03.04.2006

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă aceste documente au fost analizate la stabilirea obligației societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, deoarece organele de inspecție fiscală s-au rezumat doar la invocarea articolelor de lege, respectiv la constatarea că aceste achiziții nu sunt aferente operațiunilor taxabile.

Având în vedere cele reținute mai sus, organele de soluționare a contestației nu pot stabili cu certitudine dacă societatea poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de la furnizori interni pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt aferente operațiunilor taxabile, drept pentru care urmează să se facă aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare, știut fiind faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./24.02.2010, pentru suma de .X. lei, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât

cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

B.3.6.a Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv de rambursare, în condițiile în care a înregistrat în jurnalul de cumpărări o taxă mai mică decât cea solicitată la rambursare prin decontul de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie, februarie, martie și noiembrie 2006 societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă mai mare decât cea înregistrată în jurnalele de taxă pe valoarea adăugată.

În drept, art.145 alin.8 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

„Dreptul de deducere

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);”

La pct.51 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 este prevăzut:

„51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal.”

Față de normele legale de mai sus se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice acest drept prin prezentarea unei facturi întocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.8. În plus, justificarea dreptului de deducere se face cu exemplarul original al documentului mai sus menționat.

La art.6 din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare este stipulat:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că orice operațiune economico-financiară este înregistrată în evidența contabilă în baza unor documente care astfel dobândesc calitatea de document justificativ, răspunderea pentru acestea revenind celor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

De asemenea la art.156 alin.1 lit. a și lit.b, precum și la alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

„Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

[...] (2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. Operațiunile prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b) vor fi evidențiate în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată în regim mixt se aplică prevederile art. 147, pentru determinarea taxei de dedus.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoanele impozabile au obligația să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor, având obligația să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie, februarie, martie și noiembrie 2006 societatea a solicitat la rambursare o sumă mai mare decât cea înregistrată în jurnalele de taxă pe valoarea adăugată. Astfel, prin decontul lunii ianuarie 2006 societatea a înregistrat și solicitat taxă pe valoarea adăugată de rambursat în suma de .X./ lei, față de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei înregistrată în jurnale, rezultând astfel o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei. Similar în luna februarie 2006, taxă pe valoarea adăugată de rambursat înregistrată și solicitată prin decont a fost în suma de .X./ lei, față de cea justificată prin jurnale, în sumă de .X./ lei, rezultând o diferență de .X./ lei. În luna martie 2006 diferența a fost în sumă de X lei, ca urmare a faptului că prin decontul de taxă pe valoarea adăugată suma negativă a fost de .X./ lei, iar prin jurnalele se justifică suma de .X./ lei. În ceea ce privește luna noiembrie, diferența nejustificată a fost în sumă de .X./ lei, rezultată ca urmare a faptului că din jurnalele de taxă pe valoarea adăugată rezultă taxă pe valoarea adăugată de rambursat de .X./ lei, iar suma solicitată la rambursare prin decont a fost de .X./ lei.

Având în vedere cele de mai sus se reține că societatea a evidențiat în jurnalele de taxă pe valoarea adăugată o sumă mai mică cu .X. lei față de suma negativă înscrisă în deconturile aferente perioadei verificate, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au reținut că SC .X. .X. .X. SRL datorează această sumă. În consecință, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată solicitată la rambursare fără respectarea normelor legale.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia suma reprezintă taxă pe valoarea adăugată achitată în vamă pentru o serie de importuri de bunuri, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece societatea nu prezintă documente din care să rezulte diferența de taxă între cea evidențiată în jurnale și cea înscrisă în deconturi, respectiv note contabile, facturi, declarații vamale de import. Mai mult, societatea recunoaște că nu deține declarații vamale de import, astfel că a solicitat organelor vamale duplicate ale acestor documente.

B.3.6.b Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL datorează această sumă, în condițiile în care prin contestația formulată societatea nu aduce niciun argument în susținerea cauzei.

În fapt, în luna februarie 2007 deși în factura nr..X./15.02.2007 emisă de SC D .X./ SRL .X. era înscrisă taxa pe valoarea adăugată în sumă

de .X. lei, SC .X. .X. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, mai mult cu 100.000 lei. De asemenea, în luna iunie 2007, societatea a înregistrat următoarele facturi:

- factura .X./01.06.2007 emisă de .X., în care taxa pe valoarea adăugată înscrisă a fost de .X./ lei, iar suma dedusă a fost de .X./ lei, rezultând o diferență de .X./ lei;

- factura .X./31.05.2007 emisă de X, în care taxa pe valoarea adăugată înscrisă a fost de 0 lei, iar suma dedusă a fost de X lei, rezultând o diferență de X lei;

- factura .X./31.05.2007 emisă de X, în care taxa pe valoarea adăugată înscrisă a fost de 0 lei, iar suma dedusă a fost de X lei, rezultând o diferență de X lei.

Prin contestația formulată, societatea nu aduce niciun argument față de cele constatate de organele de inspecție fiscală.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

De asemenea, la pct.2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prevederile mai sus menționate se coroborează cu cele ale pct. 12.1 lit.b) din același act normativ, care stipulează :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa soluționării ”.

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pe care înțelege să conteste această sumă.

Având în vedere cele de mai sus, contestația formulată de SC .X. .X. .X. SRL va fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

B.3.6.c Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de diverși furnizori în condițiile în care aceste facturi au fost stornate și neînregistrate în jurnalele de cumpărări.

În fapt, în lunile aprilie, iulie, august, septembrie și decembrie 2006 organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. .X. SRL, deși deține facturi de stornare, acestea nu au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări, încălcând astfel prevederile art.156 alin.1 lit.a și art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.156 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor”

Față de cele de mai sus, se reține că persoana impozabilă are obligația să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor.

De asemenea, la art.158 alin.1 din același act normativ este stipulat:

„Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 156 alin. (2) și (3), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și cu legislația vama în vigoare.”

Deci, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat, precum și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile aprilie, iulie, august, septembrie și

decembrie 2006, SC .X. .X. .X. SRL, deși deține facturi de stornare nu le-a înregistrat în jurnalul de cumpărări, încălcând astfel prevederile art.156 alin.1 lit.a și art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, din analiza contestației se reține că societatea motivează acest fapt prin primirea cu întârziere, de la furnizori, a respectivelor facturi.

Însă, nici în timpul inspecției fiscale, nici la soluționarea contestației contestatoarea nu prezintă nicio altă situație din care să rezulte că facturile au fost înregistrate ulterior, având în vedere și faptul că acestea au fost emise în anul 2006, iar inspecția fiscală s-a finalizat prin decizia de impunere nr.39 emisă în data de 24.02.2010.

Având în vedere aspectele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au admis la deducere suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de stornare neevidențiate în jurnalele de cumpărări, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

B.3.7 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol evidențiate în perioada 01.01.2006 – 30.06.2007, în condițiile în care în această perioadă societatea a înregistrat pierdere.

În fapt, în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007, SC .X. .X. .X. SRL a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece în perioada menționată societatea a înregistrat pierdere. Suma totală stabilită ca datorată a fost de .X. lei.

În drept, la art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

„(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

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

În Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, la pct.7 alin.3 al Titlului VI Taxa pe valoarea adăugată, este precizat:

“7. (3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal. Aceași limită este aplicabilă și microîntreprinderilor care se încadrează în prevederile titlului IV al Codului fiscal.”

Începând cu 01.01.2007 aceste prevederi legale au fost preluate la alin. 8 al art.128 din același act normativ, astfel:

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

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

În ceea ce privește prevederile normelor metodologice, acestea au fost preluate la pct.6 alin. 11 astfel:

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

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

Față de normele legale invocate mai sus, se reține că atât înainte de 01.01.2007, cât și după această dată, nu reprezintă livrare acordarea de bunuri cu titlu gratuit, în cazul acțiunilor de protocol, cu condiția ca valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic să fie sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

În ceea ce privește determinarea profitului impozabil, la art.21 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil atât înainte, cât și după 01.01.2007, este stipulat:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

În Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, la pct.33 se precizează:

„33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

Față de cele de mai sus se reține că societatea poate deduce cheltuieli de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței

dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007, deși a înregistrat pierdere, SC .X. .X. .X. SRL a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol, în sumă totală de .X. lei.

Deoarece în perioada verificată, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, societatea a realizat pierdere, iar acest fapt nu este combătut de contestatoare, se reține că aceasta nu putea să evidențieze în contabilitate cheltuieli de protocol, deoarece, așa cum este stipulat la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cota de 2% se aplică la profitul realizat de societate, respectiv asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile. Astfel, cheltuielile de protocol nefiind deductibile la calculul profitului impozabil, nici taxa pe valoarea adăugată aferentă nu este deductibilă. Deoarece societatea a înregistrat pierdere atât în 2006, cât și în 2007, nu putea să calculeze și să evidențieze cheltuieli de protocol, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate de contestatoare în perioada ianuarie 2006 – iunie 2007, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatoarei potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere dacă societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată acestor cheltuieli de protocol, deoarece așa cum se reține din adresa nr..X./13.05.2010, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, existența la dosarul cauzei, inspecția fiscală a analizat deductibilitatea sumelor menționate în jurnalele aferente taxei pe valoarea adăugată, precizând:

„Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, din verificarea efectuată s-a constatat că societatea a dedus TVA aferentă cheltuielilor de protocol”.

B.3.8 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere bunuri imobile scutite fără drept de deducere, conform prevederilor legale, facturate contestatoarei în lunile ianuarie, martie, aprilie 2006 și în lunile ianuarie și aprilie 2007, în

condițiile în care societatea susține în contestație că normele legale nu prevedeau obligativitatea beneficiarului de a deține o copie după notificări.

În fapt, în lunile ianuarie, martie, aprilie 2006 și în lunile ianuarie și aprilie 2007 SC .X. .X. .X. SRL a achitat chiria aferentă spațiilor pentru care are contract de închiriere, deducând taxa pe valoarea adăugată aferentă. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.141 alin.2 lit.k, respectiv lit.e și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.42, respectiv pct. 38 alin.1 lit.f din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, drept pentru care a stabilit obligație suplimentară totală de .X. lei. În susținerea contestației, societatea menționează că pentru plățile efectuate deține facturi, așa cum este prevăzut la art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.541 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că prin lege nu a fost prevăzută obligativitatea sa de a deține o copie a notificării depuse de locator.

În drept, în anul 2006, art. 141 alin.2 lit k și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Scutiri pentru operațiunile din interiorul țării

[...] (2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile [...]”

„(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

Începând cu data de 01.01.2007 aceste prevederi legale au fost preluate, cu același conținut, la art.141 alin.2 lit.e, respectiv alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prevederile normative citate trebuie coroborate cu prevederile pct.38, alin.(1) și alin.(3) și pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

[...] (3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.[...]

40. Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, taxarea operațiunii aplicându-se, potrivit prevederilor legale în vigoare, de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare. De asemenea, dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, precum și din anexele la raportul de inspecție fiscală nr..X./22.02.2010 se reține că SC .X. .X. SRL a primit de la X .X. următoarele facturi:

- în luna ianuarie 2006: factura nr.X/30.12.2005 în valoare de X lei, din care X taxă pe valoarea adăugată, precum și factura nr.X/14.01.2006 în valoare de X lei, din care X lei taxă pe valoarea adăugată;

- în luna martie 2006: factura nr.X/15.03.2006 în valoare de X lei, din care X lei taxă pe valoarea adăugată;

- în luna aprilie 2006: factura X/31.03.2006 în valoare de X lei, din care X taxă pe valoarea adăugată, precum și factura nr.X/14.04.2006 în valoare de X lei, din care X lei taxă pe valoarea adăugată;

- în luna ianuarie 2007: factura nr.X/15.01.2007 în valoare de X lei, din care X lei taxă pe valoarea adăugată;

De asemenea, în luna aprilie 2007, SC .X. .X. .X. SRL a primit de la X factura nr .X/01.04.2007 în sumă de X lei, din care X lei taxă pe valoarea adăugată.

Facturile mai sus enumerate reprezintă servicii de închiriere spații, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. .X. .X. SRL nu deține copii ale notificărilor depuse de furnizori la organele fiscale, în vederea taxării operațiunii de închiriere.

Se reține, de asemenea, că până la data de 01.01.2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere bunuri imobile de a transmite clientului o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare. Prin urmare, beneficiarul respectivelor operațiuni nu avea posibilitatea să verifice dacă prestatorul serviciilor de închiriere și-a îndeplinit sau nu obligațiile formale privind exercitarea opțiunii de taxare a operațiunilor menționate anterior. Organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice prestatorii X .X. și X X, respectiv dacă aceștia au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, pentru a se putea stabili dacă aceste notificări sunt valabile, în condițiile legii, pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate în anii 2006 și 2007 și să aplice prevederile legale în vigoare în perioada respectivă.

Exercitarea unui drept presupune existența acestuia condiționată de respectarea prevederilor legale, în cazul în speță dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere nu numai prin deținerea unei facturi, care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală, și în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, ci și prin existența unei notificări depuse de către prestator, care certifică faptul că dreptul de deducere există, taxa pe valoarea adăugată fiind înscrisă în mod legal de prestator în factura emisă și acceptată de către beneficiar.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, exprimat prin adresa nr. X/08.01.2010, într-o speță similară, aflat, în copie, la dosarul cauzei, prin care se precizează că „[...]până la data de 1 ianuarie 2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere/leasing bunuri imobile de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare. [...] În aceste condiții, pornind de la premisa că beneficiarii serviciilor în cauză au acționat cu bună credință, opinăm că aceștia își puteau exercita dreptul de deducere aferent acestor operațiuni, în condițiile prevăzute de lege, chiar dacă nu dețineau o copie de pe notificarea opțiunii de taxare”. Întrucât legislația în domeniul TVA nu prevedea în 2007 obligativitatea prestatorului de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare dar prevedea însă în mod expres necesitatea existenței unei notificări pentru ca închirierea, care este o operațiune scutită, să poată fi facturată cu TVA iar beneficiarul să își poată exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice dacă

prestatorii de servicii și-au exprimat opțiunea de taxare a închirierii prin depunerea unor notificări.

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

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X./24.02.2010 pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu chiriile pentru care societatea nu detine copii după notificări, organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, urmând să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea aferentă serviciilor de închiriere, respectiv dacă au fost depuse de către X .X. și X notificări, dacă aceste notificări sunt valabile, în condițiile legii, pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate în anii 2006 și 2007, având în vedere că pentru această perioadă legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorilor de a transmite clientului o copie a notificării, la reanalizarea situației de fapt avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatoarei.

C. În ceea ce privește majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, se retine că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece prin prezenta decizie s-a pronunțat soluția de desființare pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, precum și soluția de respingere ca neîntemeiată/nemotivată pentru suma de **X lei**, iar din documentele existente la dosarul cauzei organele de soluționare nu pot identifica pentru fiecare sumă în parte care este quantumul majorărilor de întârziere datorat, urmează ca decizia de impunere să fie desființată și pentru suma de .X. lei, urmand ca organele de inspecție fiscală, în funcție de cele reținute în prezenta decizie, precum și de rezultatele reverificării să recalculeze quantumul acestor majorări, aplicând principiul de drept *accessorim sequitur principale*.

*
* *
*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și in temeiul art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. .X. .X. SRL** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr. .X./24.02.2010 pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adaugată **X lei**

- majorări de întârziere aferente

taxei pe valoarea adăugată **.X. lei**

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X sau la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,