



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 84 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SA, în insolvență,
fosta .X. SA,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./11.07.2013
și reînregistrată sub nr. A-SLP 2466/23.11.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. A-.X./18.11.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2466/23.11.2015, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de .X. SA, în insolvență, fosta .X. SA, cu sediul în localitatea .X., str. .X., nr. .X., județul .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., reprezentată prin administrator special Alexei Sheromov desemnat prin Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor .X. SA, în insolvență, nr. .X./03.06.2013, anexată în copie la dosarul cauzei, cu domiciliul în .X. și reședința în localitatea .X., str. .X., nr. .X., ap. .X., județul .X., însușită de administratorul judiciar .X. SPRL, numit de Tribunalul .X. prin Sentința nr. .X./17.04.2013, pronunțată în dosar nr..X./2013, împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./29.03.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013.

Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SA, în prezent .X. SA, în insolvență, ce a avut drept obiectiv soluționarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.01.2010 – 30.09.2011, organele de inspecție fiscală din

cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./29.03.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./29.03.2013, decizie împotriva căreia .X. SA, în insolvență, a formulat contestație, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./11.07.2013.

Prin Decizia nr. .X./23.07.2013, în temeiul art.217 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 12.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins ca nedepusă la termen contestația formulată de .X. SA, în insolvență, fosta .X. SA, cu sediul în .X., str..X., nr. .X., județul .X., împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./29.03.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013.

Împotriva Deciziei nr. .X./23.07.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, .X. SA, în insolvență, fosta .X. SA, a formulat acțiune în contencios administrativ, ce a fost admisă prin Sentința civilă nr. .X./27.03.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr..X./2014.

Prin Sentința civilă nr. .X./27.03.2014, Curtea de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, a dispus anularea Deciziei nr..X./23.07.2013 și a obligat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația formulată de reclamant împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./29.03.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013, emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Împotriva sentinței mai sus menționată, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat recurs.

Prin Decizia civilă nr..X./22.10.2015, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr..X./2014, recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr. .X./27.03.2014 a fost respins ca nefondat.

Având în vedere Sentința civilă .X./27.03.2014 pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, definitivă prin Decizia civilă nr. .X./22.10.2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, în conformitate cu

art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de .X. SA, în insolvență, fosta .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./29.03.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./29.03.2013, pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar și respinsă la rambursare prin decizia de impunere contestată urmare soluționării deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare,

- accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

I. .X. SA, în insolvență, fosta .X. SA, contestă Decizia de impunere nr.F-.X./29.03.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./29.03.2013, pentru următoarele motive:

În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor de consultanță, asistență de specialitate și management activ achitate persoanei afiliate .X. SRL, denumită în continuare .X.:

Aceste servicii sunt detaliate în cuprinsul contractului nr. .X./29.01.2009 încheiat cu .X. în calitate de executant și reprezintă cheltuieli destinate operațiunilor taxabile ale societății .X. SA, în calitate de beneficiar.

Societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor, în format tipărit, cât și în format electronic.

Plata efectuată de .X. SA către .X. reprezintă contravaloarea serviciilor prestate și nu avantaje financiare, serviciile prestate fiind în directă legătură cu activitatea beneficiarului.

Referitor la stabilirea prin act adițional a contravalorii serviciilor de management activ, denumite „cota salarii corporatiste”, acestea reprezintă cheltuielile salariale aferente salariaților executantului care și-au desfășurat activitatea exclusiv la sediul beneficiarului, cheltuieli care au fost refacturate acestuia, nefiind vorba despre un tarif orar, ci despre decontarea exclusiv a cheltuielilor salariale, formulă mult mai avantajoasă pentru beneficiar, comparativ cu determinarea unui tarif orar având în vedere că timpul lucrat este același cu timpul lucrat efectiv, directorii prestând servicii exclusiv pentru beneficiar, la sediul acestuia.

Faptul că executantul a prestat servicii de consultanță și asistență de specialitate exclusiv societăților din grupul .X. din România nu conduce la concluzia că valoarea serviciilor facturate nu a fost stabilită în funcție de volumul și gradul de complexitate a serviciilor prestate fiecărui beneficiar în parte, ci dimpotrivă prestarea de servicii către un număr limitat de societăți conduce la avantaje pe care acestea nu le-ar putea obține de la o societate de consultanță cu un portofoliu de clienți mult mai larg.

Cu privire la dispozițiile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a art.11 alin.(2) din Codul fiscal, societatea precizează că executantul nu este „societate mamă” întrucât atât beneficiarul cât și executantul sunt societăți deținute de .X. AG Elveția. Baza desfășurării contractului nu a constituit-o relația de afiliere, ci necesitatea beneficiarului.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere atunci când facturile nu conțin denumirea serviciilor prestate, societatea menționează că în speță este vorba despre o mențiune ce nu influențează în niciun fel operațiunea comercială efectuată, existând pe deplin posibilitatea identificării serviciilor prestate. Denumirea incompletă a serviciilor sau nedetalierea acestora într-o măsură suficientă din punctul de vedere al organului fiscal nu este în măsură să pună la îndoială realitatea tranzacției comerciale, informațiile din contract fiind în măsură să suplinească și să detalieze tipul serviciilor prestate.

Refuzul dreptului de deducere a TVA dacă un element dintr-un document poate fi suplinit prin alte dovezi pertinente ar presupune că forma prevalează fondului, aspect ce reprezintă o încălcare flagrantă a jurisprudenței europene.

În ceea ce privește regimul scutirii aplicabile livrărilor intracomunitare către .X. Ungaria:

Invocând art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) din Codul fiscal, precum și art.10 alin.(1) din OMFP nr..X.2/2006, societatea susține că nu există prevederi legale care să precizeze ce document atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru. De asemenea, nici în alte acte normative nu există prevederi exprese privind documentul în cauză.

Invocând prevederile art.11 și art.148 alin.(2) din Constituția României, și având în vedere că livrările în cauză au caracter internațional, societatea precizează că devin aplicabile prevederile art.1 din Convenția ONU din 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR).

De asemenea, societatea invocă în susținerea cauzei și decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-409/04 Teleos și alții.

Scrisoarea de transport internațional (CMR), semnată și ștampilată de .X. în calitate de beneficiar al livrării intracomunitare de bunuri, se consideră că atestă că bunurile au ajuns la destinația prevăzută. În aceste condiții, nicio dovadă suplimentară, în afara scrisorilor de trăsură CMR, nu ar fi putut fi obținută în mod rezonabil, având în vedere natura operațiunii în cauză.

Referitor la constatările Gărzii Financiare, la care organele de inspecție fiscale fac referire, .X. SA precizează că:

- nu a încheiat cu societățile de transport contracte întrucât clauza contractuală de livrare a bunurilor a fost FCA .X., transportul fiind în sarcina cumpărătorului .X., acesta din urmă având obligația de a încheia un contract în acest sens,

- nu a fost implicată în niciun fel în gestionarea transportului bunurilor livrate, ci reprezentantul desemnat de .X. în România, domnul .X., și societățile către care .X. vindea ulterior bunurile achiziționate de la .X. SA dispuneau organizarea și efectuarea transportului,

- nu a participat și nici nu a avut cunoștință de faptul că se efectua o direcționare a bunurilor și că documentele de livrare erau modificate subsecvent, că marfa era direcționată din nou de către societățile către care .X. vindea ulterior bunurile, toate aceste operațiuni desfășurându-se în afara societății, ulterior transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor livrate de la .X. SA către .X.,

- nu avea cunoștință de faptul că mărfurile erau transportate direct către clienți din interiorul României.

Societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care atestă că a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat .X., însă acestea nu au fost luate în considerare.

Întrucât .X. a împuternicit ca persoană de contact și reprezentant pe domnul .X., cetățean român, menționarea în documente a unor numere de telefon de contact din România nu reprezintă o inadvertență care ar fi trebuit să-i inducă societății anumite suspiciuni. Deschiderea de către nerezidenți a unor conturi pe teritoriul României este un act de manifestare a principiului liberei circulații a capitalului.

Termenul de 1-2 săptămâni de la data livrării bunurilor în care societatea intră în posesia documentelor de confirmare a livrărilor intracomunitare este unul legal, legiutorul reglementând un termen mai generos de 90 zile calendaristice de la data faptului generator.

Toate practicile societății ungare și a reprezentanților săi au fost abile și planificate în detaliu întrucât nu au trezit suspiciuni producătorilor români și nici autorităților fiscale din România și Ungaria. Singurii care știau sau puteau ști despre reaua credință a societății .X. au fost societățile de transport și beneficiarii finali a produselor care aveau cunoștință despre proveniența bunurilor și care nu au făcut nicio sesizare în acest sens.

Scrisoarea de transport (CMR), semnată și ștampilată de .X., în calitate de beneficiar al livrării intracomunitare de bunuri, se consideră că atestă că bunurile au ajuns la destinația prevăzută.

Conform contractului cadru nr..X./11.06.2008 încheiat cu .X., condiția de livrare negociată a fost FCA .X.. Astfel, obligația de a transporta bunurile de la locul încărcării până la locul de destinație indicat în CMR revine clientului.

În condițiile menționării pe CMR a condiției de livrare FCA, devin aplicabile prevederile art.12 alin.(3) din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), rezultând că expeditorul nu are dreptul de dispoziție asupra mărfii și nu este în drept să ceară transportatorului oprirea transportului, schimbarea locului prevăzut pentru eliberare sau să elibereze marfa unui alt destinatar decât cel indicat în scrisoarea de trăsură.

Buna credință a .X. SA în efectuarea tranzacțiilor cu .X. rezultă și din faptul că în eventualitatea comiterii fraudei de către cumpărător aceasta este păgubită în mod direct.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală.

În aceste condiții, aplicarea de către .X. SA, în calitate de furnizor, a scutirii prevăzute de art.143 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 este întemeiată și nu poate fi revocată a posteriori de autoritățile fiscale din România, având în vedere și faptul că a luat toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că bunurile livrate au părăsit în mod efectiv teritoriul României, precum și faptul că a efectuat aceste tranzacții fără să fi avut sau să fi putut avea cunoștința de posibilele intenții frauduloase ale cumpărătorului și de conținutul fals al documentelor de transport puse la dispoziție de cumpărător.

O interpretare contrară ar contraveni în mod flagrant dispozițiilor legale conținute în Tratatul privind Uniunea Europeană, în Directivele privind TVA și ar constitui o încălcare a principiului securității juridice, principiului proporționalității și principiului neutralității TVA, societatea invocând și decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cauzele conexe C-354/03, C-355/03 și C-484/03.

În ceea ce privește depășirea normelor proprii de consum:

Având în vedere că normele de consum valabile în societate sunt supuse aprobării directorului general, prin Ordinele directorului general nr..X./04.01.2010 și nr..X./03.01.2011 a fost stabilită norma de consum de metal la Secția Laminor – Atelier laminor de sârmă, la 1.059,88 kg/tonă de tagla atât pentru anul 2010, cât și pentru anul 2011,

ținând cont de factori tehnici obiectivi, respectarea acesteia având caracter obligatoriu.

Obiectivul urmărit de societate îl reprezintă diminuarea normelor de consum. Normele de optimizare avute în vedere la efectuarea analizelor de către departamentul tehnic nu sunt aprobate de către directorul general întrucât nu au fost asimilate ca fiind norme cu caracter obligatoriu.

Potrivit prevederilor pct.6 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organul fiscal ar fi avut posibilitatea să modifice norma de consum stabilită de societate dacă existau indicii că pierderea tehnologică a fost supradimensionată, însă nu a considerat necesar să procedeze astfel.

În ceea ce privește regimul scutirii aplicabile livrărilor intracomunitare către .X. Cehia:

Organele de inspecție fiscală au solicitat verificarea achizițiilor efectuate de .X. Cehia de la .X. SA în perioada 09.2010 – 09.2011 fără să indice o listă cu facturile emise de aceasta și nu a solicitat informații cu privire la livrările efectuate de .X. SA în perioada analizată, fiind de competența acestora să formuleze solicitarea, cu atât mai mult cu cât situația în care un partener înregistrează o factură într-o perioadă diferită de cea a emiterii este frecvent întâlnită în practică.

Prin adresa F.N./25.02.2013, .X. Cehia precizează că facturile, cu excepția facturii nr..X./12.04.2011 au fost înregistrate în propria evidență contabilă în lunile octombrie 2011, noiembrie 2011 și decembrie 2011, luni care nu au făcut obiectul verificării de către Administrația fiscală din Cehia. Faptul că verificarea solicitată de autoritățile române a fost efectuată doar până la septembrie 2011 este confirmat și de solicitarea autorităților cehe transmisă către .X. Cehia.

Societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative care fac dovada efectuării livrărilor intracomunitare (factura, invoice, aviz de însoțire a mărfii, packing list, documente de transport) în vederea aplicării scutirii prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a din Codul fiscal, astfel că dreptul acesteia la aplicarea scutirii nu poate fi refuzat pe motivul că autoritățile fiscale din România și Cehia nu au avut o comunicare coerentă și corectă.

Totodată, prin contestația formulată, .X. SA solicită soluționarea contestației fără a dispune suspendarea procedurii de soluționare pe cale administrativă.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./29.03.2013,

organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat următoarele:

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010 depuse de .X. SA, în prezent .X. SA.

1. .X. SA a dedus TVA aferentă serviciilor facturate de .X. SRL .X., persoană juridică afiliată, în baza contractului nr. .X./29.01.2009, prin care aceasta se obligă să-i acorde beneficiarului servicii de consultanță și asistență de specialitate, denumite ulterior „servicii”, constând în consultații, îndrumare și asistență operațională pentru afacerile ce intră în obiectul de activitate al beneficiarului, precum și să reprezinte beneficiarul în fața terților și/sau cocontractanților în domeniile de acordare a consultanței și asistenței de specialitate.

Pentru justificarea serviciilor facturate societatea a prezentat, anexat notei explicative nr.1, pe suport informatic (CD), pentru lunile septembrie 2010 și august 2011, ordine, decizii, dispoziții, circulare, instrucțiuni ale .X. SRL și corespondența electronică dintre părți, cu mențiunea că documentele justificative aferente celorlalte luni din perioada verificată sunt similare celor prezentate.

În perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011, conform Certificatului constatator nr..X./01.02.2010 emis de ORC .X., .X. SRL avea calitatea de administrator și membru în Consiliul de administrație la .X. SA, iar directorul general, domnul .X. avea calitatea de administrator și președinte al acestui consiliu de administrație.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile art.1444 alin.(1) lit.b din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale și urmare analizei documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că simpla încheiere a unui contract, a unui act de predare – primire a raportului privind serviciile acordate, raport care prezintă o detaliere a cheltuielilor executantului și contravaloarea acestora nu reprezintă o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale .X. SA.

De asemenea, având în vedere prevederile pct.41 din Normele metodologice de aplicare a art.11 alin.(2) din Codul fiscal, precum și faptul că serviciile care fac obiectului contractului nr. .X./29.01.2009 sunt facturate de .X. SRL exclusiv societăților din cadrul grupului .X. din România, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste servicii nu poate fi cerută o remunerație având în vedere relația juridică

dintre societăți și ținând cont de faptul că SC .X. SA nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Serviciile facturate de .X. SRL reprezintă costuri de management și control ale acționarului principal care nu se justifică a fi alocate societăților din grup.

Totodată, s-a constatat că facturile emise de .X. SRL nu conțin denumirea serviciilor, informație obligatorie a fi menționată pe factură, conform prevederilor art.155 alin.(5) lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și totodată, condiție necesară a fi îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, conform art.146 alin.(1) lit.a din același act normativ.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SA dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de .X. SRL.

2. .X. SA a emis către societatea .X. din Ungaria, facturi interne reprezentând produse metalice (cuie, sârmă de diferite dimensiuni), în regim de scutire de TVA cu drept de deducere.

Pentru fiecare livrare, societatea a întocmit următoarele documente: facturi externe, facturi fiscale, aviz de însoțire a mărfii, certificat de calitate, liste de pachete, scrisoare de transport internațional (CMR). În documente s-au înscris mențiunile: scutit cu drept de deducere, condiția de livrare FCA .X., livrat în Ungaria, plata în avans.

Având în vedere notele de constatate încheiate de Garda Financiară .X. la societățile de transport înscrise în CMR-uri, s-au constatat următoarele:

- mărfurile vândute de .X. SA societății .X. din Ungaria nu au părăsit teritoriul României,
- societățile de transport nu au încheiate contracte cu .X. SA și .X. pentru transporturile efectuate,
- transporturile erau comandate telefonic de domnul .X. în calitate de reprezentant al societății .X. sau de societățile beneficiare din România, care au efectuat și plata acestor servicii,
- după ieșirea pe poarta fabricii, marfa era direcționată de cei care au lansat comenzile de transport, către diverși clienți interni, iar documentele întocmite de .X. SA erau înlocuite de documente de livrare de la .X. SRL sau .X. SRL din .X. către cumpărătorii finali din România,
- societățile beneficiare din România, la care ajungeau mărfurile cunoșteau faptul că acestea vin direct de la .X. SA.

De asemenea, având în vedere notele de constatate încheiate de Garda Financiară .X. la .X. SRL și la .X. SRL din .X. (cumpărătorul final al mărfurilor) și documentele anexate acestora, s-au constatat următoarele:

- mărfurile vândute de .X. SA societății .X. din Ungaria nu au părăsit teritoriul României, transporturile fiind efectuate pe ruta .X. – .X.,

- documentele de livrare la .X., întocmite de .X. SA, erau înlocuite cu documente de livrare de la .X. SRL și .X. SRL din .X. către .X. SRL și .X. SRL din .X., aceste societăți, în calitate de beneficiari finali ai mărfurilor, având încheiate contracte de vânzare – cumpărare cu .X. SRL și .X. SRL.

Urmare celor mai sus prezentate, având în vedere și Decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-409/04, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările către .X. din Ungaria, .X. SA nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât mărfurile nu au părăsit în mod fizic teritoriul României, iar societatea nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare către .X. nu o determină să participe la o fraudă, nefiind îndeplinite condițiile unei livrări intracomunitare prevăzute la art.128 alin.(9) din Codul fiscal.

3. Întrucât pentru realizarea produsului finit sârmă laminată a fost depășit consumul la materia primă țagă și la gaz metan față de consumul planificat, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile pct.6 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.128 din Codul fiscal, art.125¹ alin.1 pct.6 și art.126 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au constatat că pentru cantitățile de țagă reprezentând pierdere tehnologică ce a depășit norma proprie de consum, societatea datorează TVA calculată la prețul rezultat din diferența dintre costul mediu ponderat al țagăi ieșite din gestiune și prețul de vânzare a deșeurilor feroase, iar pentru cantitățile ce au depășit norma de consum la gaz metan societatea datorează TVA rezultată din aplicarea prețului unitar facturat de furnizor.

4. În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a livrărilor intracomunitare către .X. din Cehia, având în vedere răspunsul Administrației fiscale din Cehia transmis urmare solicitării Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili tip „SCAC” privind tranzacțiile derulate de .X. SA cu .X. din Cehia, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste livrări nu s-au realizat.

Astfel, având în vedere și decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-409/04, .X. SA nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu există certitudinea că mărfurile au părăsit în mod fizic teritoriul României, iar societatea nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare către .X. din Cehia nu o determină să participe la o fraudă, și că aceste livrări respectă prevederile art.128 alin.(9) din Codul fiscal.

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

1. Referitor la 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 .X. SA, fosta .X. SA, poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță, asistență de specialitate și management activ, în condițiile în care nu justifică cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, între .X. SRL (în continuare .X.), în calitate de executant, și .X. SA, în calitate de beneficiar, a fost încheiat Contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr. .X./29.01.2009 care a avut ca obiect „servicii de consultanță și asistență de specialitate, denumite ulterior „servicii”, constând în consultații, îndrumare și asistență operațională pentru afacerile ce intră în obiectul de activitate al beneficiarului, precum și să reprezinte beneficiarul în fața terților și/sau cocontractanților în domeniile de acordare a consultanței și asistenței de specialitate”.

Potrivit pct.1.2 din contract, „serviciile de consultanță și asistență de specialitate vor fi acordate în următoarele direcții ale activității economice ale beneficiarului:

- cercetări de marketing și vânzarea produselor
- organizarea aprovizionării cu materii prime, materiale, servicii și utilități
- stabilirea politicilor de investiții și atragerea investițiilor
- dezvoltarea tehnică, organizarea și dezvoltarea producției
- politica de personal și gestiunea relațiilor de muncă
- asistență financiară, contabilă și fiscală
- gestiunea relațiilor cu entitățile bancare
- aplicarea tehnologiilor informaționale
- alte domenii convenite între părți.”

De asemenea, între .X., în calitate de executant și .X. SA, în calitate de beneficiar, a fost încheiat, în data de 27.03.2009, Actul adițional la Contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr. .X./29.01.2009, prin care la art.1 se stipulează:

„Obiectului contractului se modifică și se completează după cum urmează:

1.1 În temeiul prezentului contract, executantul se obligă să-i acorde beneficiarului, în condițiile prevăzute de prezentul contract, servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ, denumite ulterior servicii, constând în consultanță, îndrumare, asistență operațională pentru afacerile ce intră în obiectul de activitate al beneficiarului, reprezentarea beneficiarului în raporturi cu terții și/sau cocontractanții în domeniile de acordare a consultanței și asistenței de specialitate, precum și în asigurarea managementului activ a societății prin intermediul salariaților executantului.

1.2 Pentru a asigura prestarea eficientă a serviciilor de management activ prin intermediul salariaților executantului, de comun acord cu beneficiarul și cu respectarea legislației societăților comerciale, executantul va propune iar beneficiarul va numi în funcțiile de conducere din cadrul societății, directori și manageri în persoana salariaților executantului, serviciile cărora vor fi facturate de către executant beneficiarului împreună cu celelalte servicii, de consultanță și management, executantul rămânând unicul responsabil față de salariații săi pentru remunerarea activității desfășurate de aceștia în beneficiul societății”.

În baza contractului și actului adițional mai sus menționate, .X. a emis către .X. SA, în perioada ianuarie 2010 – septembrie 2011, facturi reprezentând „prestări servicii”, contestatara exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei, înscrisă în aceste facturi.

Urmare verificărilor efectuate, întrucât s-a constatat că .X. SA, în prezent .X. SA, nu a făcut dovada cu documente că aceste servicii au fost efectiv realizate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de .X..

În drept, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Se reține că art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

“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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că .X. SA, în prezent .X. SA, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de .X. în baza Contractul de acordare a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate nr. .X./29.01.2009 și Actului adițional la acesta încheiat în data de 27.03.2009, însă urmare constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată,

organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat întrucât aceasta nu a justificat cu documente faptul că serviciile în cauză, astfel cum au fost detaliate la situația de fapt, au fost efectiv realizate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestația formulată, .X. SA susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală, atât în format fizic, cât și în format electronic, documentele justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, din analiza documentelor la care societatea face referire prin contestația formulată, documente analizate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se rețin următoarele:

La facturile emise de .X. către contestatară, au fost anexate:

- „Rapoarte privind serviciile acordate conform contractului nr. .X./29.01.2009”, care cuprind valoarea detaliată a facturilor, fără să prezinte descrierea serviciilor de consultanță și asistență de specialitate, având în vedere că potrivit pct.2.9 din contract, „executantul se obligă să prezinte beneficiarului rapoartele cu privire la serviciile acordate în termenele convenite de părți”.

Spre exemplificare, în Raportul nr.10, anexat în copie la dosarul cauzei, se menționează:

„1. Servicii de consultanță și asistență executate la MCT: .X. lei
2. Cota salarii corporatiste: .X. lei
3. Deplasări .X. lei
4. Chirii mașini+salarii șoferi+combustibil: .X. lei
5. telefoane fixe+mobile: .X. lei
6. Chirii spațiu și mijloace fixe: .X. lei
7. Cheltuieli de protocol: .X. lei.”

De asemenea, spre exemplificare, se reține că în raportul încheiat în data de 11.02.2010, se menționează că „executantul a prestat beneficiarului servicii de consultanță, asistență de specialitate și management utilizând personal și resurse proprii, cât și servicii contractate de la terți. Totodată, se menționează că prețul contractului, în sumă totală de .X. lei, este format din:

- „cheltuieli cu remunerarea personalului și contribuții sociale aferente personalului propriu al executantului care și-a desfășurat activitatea la sediul beneficiarului, astfel: .X. – Director general; .X. – Director consultanță tehnică; .X. – Director îmbunătățire procese”,

- „cota parte cheltuieli cu remunerarea personalului și contribuții sociale aferente personalului propriu al executantului”,
- „cota parte cheltuieli chirii spații și mijloace fixe”,
- „cota parte cheltuieli cu servicii prestate de terți”,
- „cota parte cheltuieli cu transportul și deplasările”,
- „cota parte alte cheltuieli”.

- „Acte de predare – primire a serviciilor de consultanță prestate”, în care se precizează faptul că părțile „au constatat executarea serviciilor conform art.1.2 din contractul nr. .X./29.01.20019”, conform rapoartelor privind serviciile acordate.

Spre exemplificare, în „Actul de predare – primire a serviciilor de consultanță prestate din 12.01.2010 conform contractului nr. .X./29.01.2009 pentru luna decembrie 2009”, anexat în copie la dosarul cauzei, se menționează că .X. SA și .X. „au constatat executarea serviciilor conform art.1.2 din contractul nr. .X./29.01.20019 în valoare de .X. lei conform Raportului privind serviciile acordate nr.10”.

- „Structura generală a grupului de costuri”, care prezintă suma totală a costurilor executantului, detaliată pe costuri directe și indirecte și modul de alocare a acestora către firmele din grup (.X. SA, .X. SA, .X. SA).

Din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală rezultă că toate costurile .X. au fost alocate societăților din grupul .X. din România în părți egale în anul 2010, iar în anul 2011 în funcție de cifra de afaceri. Astfel, se reține că .X. nu a prestat servicii de consultanță pentru afaceri și management și altor societăți din România, iar valoarea serviciilor facturate nu a fost stabilită în funcție de volumul și gradul de complexitate a serviciilor prestate fiecărui beneficiar în parte.

Spre exemplificare, în „Structura generală a grupului de costuri pentru perioada 01.01.2010 – 31.01.2010”, costurile indirecte ale executantului au fost alocate în părți egale societăților din grup, respectiv 33,33%.

Prin urmare, se reține că rapoartele, actele de predare – primire și structura generală a grupului de costuri, anexate facturilor emise de .X., nu conțin o prezentare, o descriere a serviciilor de consultanță și asistență de specialitate și în ce documente s-au concretizat, documentele mai sus menționate prezentând în schimb o detaliere a costurilor furnizorului și nu informații cu privire la persoanele care au efectuat aceste servicii, când au fost acestea realizate, numărul de ore lucrate, prețul pe oră etc., cu atât mai mult cu cât prin rapoartele privind serviciile acordate se menționează că societatea a utilizat personal și resurse proprii, cât și servicii contractate de la terți.

Astfel, se reține că documentele anexate facturilor emise de .X. nu sunt în măsură să dovedească în ce au constat serviciile înscrise în facturile în cauză și în ce scop au fost prestate, respectiv să justifice prestarea serviciilor în beneficiul societății și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, având în vedere și faptul că toate costurile .X. au fost alocate societăților din grupul .X. din România în părți egale sau în funcție de cifra de afaceri.

În ceea ce privește documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală și organului de soluționare a contestației pe suport informatic (CD) în vederea justificării serviciilor facturate de .X., pentru lunile septembrie 2010 și august 2011, cu mențiunea că documentele aferente celorlalte luni din perioada verificată sunt similare celor prezentate, se reține că acestea reprezintă:

- ordine, decizii, dispoziții, circulare, instrucțiuni și protocoale ale .X., care au un pronunțat caracter de obligativitate pentru .X. SA,
- solicitări de date și rapoarte periodice privind reparațiile capitale și curente, privind capacitățile de producție și regimul de lucru al utilajelor, privind producția planificată și realizată, privind gradul de colectare a fierului vechi, grafice de predare a producției finite pe client, etc
- solicitări și documente care sunt adresate și celorlalte societăți din România afiliate grupului .X..

Se reține că simpla prezentare a corespondenței între anumite persoane fizice, fără ca la acestea să fie anexate și documente din care să rezulte că acestea se referă la serviciile care au făcut obiectul contractului nr. .X./29.01.2009 și actului adițional la acesta și care să facă dovada faptului că acestea au fost efectiv realizate și destinate realizării de operațiuni taxabile ale societății, nu pot fi reținute în soluționarea contestației.

Totodată, se reține că așa cum rezultă din Certificatul constatator nr. .X./01.02.2010 emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X., anexat în copie la dosarul cauzei, în perioada ianuarie 2010 – iulie 2011, .X. a avut calitatea de administrator și membru în consiliul de administrație la .X. SA, iar directorul general .X. a avut calitatea de administrator și președinte al consiliului de administrație la .X. SA.

În consecință, deși prin contractul nr. .X./29.01.2009, potrivit pct.2.1, executantul se obligă:

- să elaboreze „instrucțiuni, recomandări, metodici, standarde, programe, calcule, strategii, rapoarte analitice, forme tip și alte documente necesare executantului pentru îndeplinirea obligațiilor sale”, „strategii specifice în măsură să asigure desfășurarea în condiții performanțe a activității curente și de perspectivă a beneficiarului”,

- să depună diligențele „maxime pentru realizarea serviciilor de consultanță și asistență la termenele fixate și în condiții de înaltă ținută profesională [...]”,
- să prospecteze piața și să acorde consultanță „pe marginea cerințelor curente ale pieței, precum și efectuarea cercetărilor de marketing”.
- conceperea de proiecte și strategii de marketing” etc.,

având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate, respectiv studii, analize, planuri de concepere a proiectelor și strategiei de marketing, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile. Așa cum rezultă din documentele anexate facturilor emise de .X., sumele facturate de aceeași reprezintă cheltuieli cu remunerarea personalului și cota parte din cheltuielile indirecte ale executantului.

Prin urmare, documentele pe care contestatara a înțeles să le depună în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de servicii, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, acestea nefiind de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, prin Decizia nr. 1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. 1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele

metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Totodată, având în vedere că prin actul adițional încheiat în data de 27.03.2009, obiectului contractului nr .x./29.01.2009 s-a modificat și a fost completat cu serviciile de management activ, potrivit pct.4.2.3 din contract, prețul acestor servicii trebuia stabilit prin actul adițional, separat de prețul stabilit prin contract pentru serviciile de consultanță și asistență de specialitate.

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală și din actul adițional încheiat în data de 27.03.2009, părțile au menționat doar faptul că serviciile directorilor și managerilor vor fi facturate de către executant beneficiarului, împreună cu celelalte servicii de consultanță și management, fără a preciza modul de calcul al remunerației pentru timpul efectiv lucrat în beneficiul .X. SA.

Mai mult, având în vedere că așa cum s-a reținut mai sus, domnii .X. și Sergey Fedorov au calitatea de administrator, respectiv director general la .X. SA, precum și de angajați ai .X., iar așa cum rezultă din Actul constitutiv al .X. SA, anexat parțial la dosarul cauzei, obligațiile și atribuțiile directorului general sunt în sensul obiectului contractului nr. .X./29.01.2009, respectiv de management activ, se reține că societatea nu justifică necesitatea achiziției serviciilor în cauză.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, faptul că documentele depuse de societate în cauză, pe care și-a fondat susținerea, sunt lipsite de relevanță, nefiind de natură să justifice că sumele înscrise în facturile de servicii emise de .X. reprezintă contravaloarea serviciilor prestate în beneficiul său, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SA, în prezent .X. SA, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în aceste facturi.

Afirmația societății potrivit căreia serviciile de management activ reprezintă costurile salariale aferente persoanelor din conducerea beneficiarului, salariați ai executantului, directorii prestând servicii exclusiv pentru beneficiar la sediul acestuia, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, documentele prezentate au un conținut redus de informații și nu sunt în măsură să dovedească în ce au constat serviciile facturate de .X., neputându-se stabili o legătură între aceste servicii și persoanele care, așa cum susține societatea, „au prestat servicii pentru beneficiar”.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că .X. SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA**, fosta .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./29.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SA, fosta .X. SA, poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută pentru livrări intracomunitare, în condițiile în care nu au fost respectate condițiile prevăzute de lege pentru acordarea acestei scutiri.

În fapt,

A. În perioada ianuarie – mai 2010, în baza Contractului nr..X./11.06.2008 și a actelor adiționale la acesta, .X. SA, în calitate de vânzător, a emis către .X. Ungaria, în calitate de cumpărător, facturi care au avut ca obiect produse metalice (cuie, sârmă de diferite dimensiuni).

Pentru aceste operațiuni, .X. SA a întocmit următoarele documente: facturi externe (commercial invoice), facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, certificate de calitate, liste de pachete, scrisori de transport

internațional (CMR), condiția de livrare menționată în documente fiind „FCA .X.”.

Conform scrisorilor de transport (CMR) întocmite, transporturile au fost efectuate de următoarele societăți: .X. SRL Turda, .X. SRL .X., .X. SRL Turda, .X. SRL Turda, .X. SRL Turda.

Aceste operațiuni au fost considerate de .X. SA livrări intracomunitare, scutite cu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin adresa nr. .X./18.01.2012, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a solicitat Gărzii Financiare .X. efectuarea de verificări la transportatorii .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL privind modul de derulare a transporturilor mărfurilor achiziționate de .X. Ungaria de la .X. SA în anul 2010 și destinația finală a acestora.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. .X./05.03.2012, Garda Financiară .X. a transmis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili notele de constatare întocmite la aceste societăți.

Din analiza constatărilor Gărzii Financiare .X. și documentelor anexate la notele de constatare întocmite, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- mărfurile vândute de .X. SA societății .X. Ungaria nu au părăsit teritoriul României,
- societățile de transport nu au încheiate contracte cu .X. SA și .X. Ungaria pentru transporturile efectuate,
- transporturile erau comandate telefonic de domnul .X. în calitate de reprezentant al societății .X. Ungaria sau de societățile beneficiare din România, care a efectuat și plata acestor servicii,
- după ieșirea pe poarta fabricii, marfa era direcționată de cei care au lansat comenzile de transport, către diverși clienți interni, iar documentele întocmite de .X. SA erau înlocuite de documente de livrare de la .X. SRL sau .X. SRL din .X. către cumpărătorii finali din România,
- societățile beneficiare din România, la care ajungeau mărfurile cunoșteau faptul că acestea vin direct de la .X. SA.

De asemenea, prin adresa nr. .X./18.01.2012, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a solicitat Gărzii Financiare .X. efectuarea de verificări la transportatorul SC .X. SRL privind modul de derulare a transporturilor mărfurilor achiziționate de .X. Ungaria de la .X. SA în anul 2010 și destinația finală a acestora.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. .X./08.02.2012, Garda Financiară .X. a transmis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili notele de constatare întocmite la .X. SRL și la .X. SRL .X., cumpărătorul final al mărfurilor.

Din analiza constatărilor Gărzii Financiare .X. și documentelor anexate la notele de constatare întocmite, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- mărfurile vândute de .X. SA societății .X. Ungaria nu au părăsit teritoriul României, transporturile fiind efectuate pe ruta .X. – .X.,
- documentele de livrare la .X., întocmite de .X. SA, erau înlocuite cu documente de livrare de la .X. SRL și .X. SRL din .X. către .X. SRL și .X. SRL din .X.,
- .X. SRL și .X. SRL, în calitate de beneficiari finali ai mărfurilor, au încheiate contracte de vânzare – cumpărare cu .X. SRL și .X. SRL .

Totodată, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat:

- la semnarea Contractului nr..X./11.06.2008, a actelor adiționale la acesta, a specificațiilor de vânzare și lansarea comenzilor, .X. SA nu a verificat calitatea persoanelor care au reprezentat clientul, din notele explicative date de domnii .X. și .X. Gărzii Financiare .X. rezultând faptul că aceștia nu erau angajați ai societății .X. Ungaria,
- .X., persoană juridică ungară, menționează în documente numere de telefon de contact din România,
- plățile au fost efectuate dintr-un cont bancar din România,
- conform notelor explicative date de reprezentanții departamentului de export din cadrul .X. SA, anexată Notei de constatare nr..X./22.10.2010 încheiată de Garda Financiară .X., mărfurile care au făcut obiectul facturilor emise către .X. Ungaria erau confirmate pentru primire la sediul .X. SA, după una sau două săptămâni de la livrare, prin semnarea și ștampilarea exemplarului CMR al vânzătorului de către domnul .X., care nu avea calitatea de reprezentant legal al societății din Ungaria.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și Decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-409/04 Teleos și alții, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că facturile emise către .X. Ungaria nu o determină să participe la o fraudă, respectiv: solicitarea de documente doveditoare a calității persoanelor care reprezintă clientul; la constatarea faptului că societatea din Ungaria confirma recepția mărfurilor la sediul său, .X. SA putea solicita clientului și alte dovezi decât scrisoarea de transport, care să confirme că mărfurile au părăsit teritoriul României; contractul de vânzare să conțină o clauză specială privind răspunderea materială a clientului în cazul nerespectării condiției principale pentru realizarea unei livrări intracomunitare, respectiv transportarea mărfurilor în afara teritoriului României, într-un stat membru al Uniunii Europene, în situația în care transportul este în sarcina clientului; pentru livrările intracomunitare cu condiția de livrare EXW și FCA, la întocmirea scrisorilor de transport (CMR), la rubrica „Instrucțiunile expeditorului”,

acesta are libertatea de a înscrie orice mențiuni pe care le consideră utile cu privire la răspunderea transportatorului în cazul nerespectării locului prevăzut din afara teritoriului României pentru livrarea mărfurilor.

Prin urmare, s-a constatat că mărfurile care au făcut obiectul facturilor emise de .X. SA către .X. Ungaria în perioada ianuarie – mai 2010 în regim de scutire cu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel cum au fost acestea menționate în anexa nr.24 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013 nu au părăsit în mod fizic teritoriul României.

B. În perioadele aprilie – mai 2011 și august – septembrie 2011, .X. SA a înregistrat în evidențele contabile livrări intracomunitare de bunuri către societatea .X. Cehia.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit răspunsului Administrației fiscale din Cehia transmis urmare solicitării tip “SCAC” a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, tranzacțiile derulate de societate cu .X. Cehia, astfel cum au fost acestea menționate în anexa nr.41 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013, nu au fost realizate.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus la lit. A și B, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a fost realizată o livrare intracomunitară de bunuri, mărfurile nepărăsind în mod fizic teritoriul României, iar societatea nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările înregistrate către .X. Ungaria și .X. Cehia nu o determină să participe la o fraudă.

Astfel, nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, operațiunile în cauză reprezentând livrări interne pentru care societatea avea obligația colectării TVA în sumă totală de .X. lei (.X. lei pentru livrările către .X. Ungaria și .X. lei pentru livrările către .X. Cehia), conform art. 140 alin. (1) din actul normativ mai sus menționat.

În drept, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(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.”

La art. 143 alin. (2) lit. a din același act normativ, se precizează că **„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 [...].”

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr..X.2/2006 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. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr..X.2/2006, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

„(1) 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.”

Conform acestor prevederi legale 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 legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, se reține că *prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, 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 acest sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./02.06.2009, anexat în copie la dosarul cauzei.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

A. În ceea ce privește societatea .X. Ungaria urmare verificărilor efectuate de Garda Financiară .X. și Garda Financiară .X. privind modul de derulare a transporturilor mărfurilor achiziționate de .X. Ungaria de la .X. SA în anul 2010 și destinația finală a acestora, verificări efectuate la societățile de transport menționate în scrisorile de transport (CMR) întocmite de contestatar, și urmare analizării documentelor anexate notelor de constatate întocmite de Garda Financiară, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile înscrise în facturile emise de .X. SA către .X. Ungaria în perioada ianuarie – mai 2010, nu au fost transportate în Ungaria, acestea fiind transportate, așa cum s-a reținut la situația de fapt, către diverși clienți interni, iar documentele întocmite de .X. SA erau înlocuite de documente de livrare de la .X. SRL sau .X. SRL din .X. către cumpărătorii finali din România.

Se reține că .X. SA nu contestă faptul că Garda Financiară a constatat că mărfurile livrate către societatea din Ungaria nu au părăsit teritoriul României, dar consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda scutirea de TVA cu drept de deducere, prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pe motiv că acestea nu reprezintă livrări intracomunitare, contravine legislației și jurisprudenței europene, invocând în acest sens decizia pronunțată de Curtea Europeană de Justiție în cazul C-409/04, și încălcarea principiilor securității juridice, proporționalității și neutralității TVA.

Cu toate acestea Hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-409/04 Teleos și Alții, având în vedere principiile invocate de contestatară, concluzionează la pct.2 din dispozitiv:

„2) Articolul 28c secțiunea A litera(a) primul paragraf din a șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat de bună credință și a prezentat dovezi care justificau, la primă vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.

3) Faptul ca persoana care achiziționează bunurile a prezentat autoritatilor fiscale din statul membru de destinație o declarație referitoare la achiziția intracomunitară, precum cea în discuție în acțiunea principală, poate constitui o dovadă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au parasit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o dovadă determinanta pentru scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare.”

Totodată, în speță se reține și decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-273/11, care la pct.55 precizează:

„55. [...] articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, în împrejurări precum cele în discuție în acțiunea principală, vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat

toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în condițiile în care pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, un furnizor român a respectat obligațiile care i-au revenit în materie de probă, conform art.10 alin.(1) din OMFP nr..X.2/2006, acestuia i se poate refuza scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a din Codul fiscal, dacă organele de inspecție fiscală au reținut elemente obiective care să probeze faptul că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că este implicat într-o fraudă, în același sens fiind și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul ministerului Finanțelor Publice, anexat în copie la dosarul cauzei.

Astfel, pornind chiar de la faptul că mărfurile care au făcut obiectul facturilor emise către .X. Ungaria erau confirmate pentru primire la sediul .X. SA, după una sau două săptămâni de la livrare, prin semnarea și ștampilarea exemplarului CMR al vânzătorului de către domnul .X., care nu avea calitatea de reprezentant legal al societății din Ungaria, în condițiile în care confirmarea recepționării mărfurilor la locul de descărcare menționat în CMR se face de cumpărător (destinatar), prin remiterea către furnizor, în copie, a exemplarului acestuia semnat și ștampilat, sau de transportator (când acesta este angajat de vânzător) și nu prin semnarea și ștampilarea în original al exemplarului CMR ramas la expeditor (furnizor), precum și faptul că mărfurile facturate de .X. SA societății .X. Ungaria nu au părăsit teritoriul României, transporturile fiind efectuate la intern, fapte care sunt de natură să nască suspiciuni cu privire la realitatea operațiunii, contestatara trebuia să ia măsuri pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Prevederile legale nu limitează dovedirea livrării intracomunitare la scrisoarea de transport (CMR) indiferent de condiția de livrare stabilită între părți, astfel încât .X. SA avea posibilitatea să solicite orice alte documente ca dovadă suplimentară că transporturile au părăsit teritoriul Romaniei (foaie de parcurs, ordin de deplasare al conducătorului auto, taxa de drum achitată în Ungaria).

Contestatara nu a depus la contestație niciun document din care să reiasă că a depus diligențe pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind taxa pe valoarea adăugată și pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

Mai mult, așa cum rezultă din corespondența societății purtată în data de 24.06.2008 cu societatea de curierat rapid „DHL”, rezultă că .X.

SA era înștiințată de faptul că în legătură cu expedierea către societatea .X. din Ungaria „s-a încercat livrarea, însă destinatarul nu a fost găsit la adresa respectivă, iar numărul de telefon este incorect. La acea adresă funcționează un birou de avocatură [...]”.

Prin urmare, având în vedere aceste informații, societatea a avut posibilitatea să efectueze anumite verificări suplimentare cu privire la locul de descărcare din Ungaria.

Astfel, argumentele societății referitoare la faptul că nicio dovadă suplimentară nu ar fi putut fi obținută în mod rezonabil, și că a luat toate măsurile pentru a se asigura că bunurile livrate au părăsit în mod efectiv teritoriul României, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației cu atât mai mult cu cât 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 acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele societății referitoare la invocarea deciziilor pronunțate de Curtea Europeană de Justiție în cauzele C-354/03, C-355/03 și C-484/03.

De asemenea, argumentele societății cu privire la faptul că toate comenzile au fost lansate de domnul .X. care a fost împuternicit de domnul .X., administratorul societății .X. Ungaria, să reprezinte această societate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât împuternicirea la care societatea face referire, anexată în copie la dosarul cauzei, este adresată societății .X. Buzău. Mai mult, acest document nu conține informații cu privire la datele de identificare ale mandatarului (adresa, numărul și data eliberării actului de identitate, codul numeric personal).

În ceea ce privește argumentele societății potrivit cărora condiția de livrare prevăzută în contract era "FCA", iar transportul mărfurilor era în sarcina cumpărătorului, astfel că .X. SA nu avea cunoștință despre faptul că mărfurile erau transportate direct către clienți din interiorul României, precum și invocarea prevederilor art.12 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât într-adevăr potrivit regulilor INCOTERMS, la transportul rutier, în cazul în care încărcarea are loc la sediul vânzătorului, livrarea se consideră efectuată în momentul în care marfa a fost încărcată pe mijlocul

de transport, însă este interesul vânzătorului să se asigure că bunurile livrate ajung la cumpărător și sunt însoțite de documente justificative.

Or, în situația de față bunurile livrate de .X. SA nu au ajuns la societatea .X. Ungaria, acestea fiind transportate la societăți cu sediul în România.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că termenul de una sau două săptămâni de la data livrării bunurilor în care societatea intră în posesia documentelor de conformare a livrărilor intracomunitare este unul legal, legiuitorul, potrivit art. 1 alin.(4) din OMFP nr..X.2/2006, reglementând un termen mai generos, de 90 de zile calendaristice de la data faptului generator, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit prevederilor legale invocate de societate:

“(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.”.

Astfel, se reține că intenția legiuitorului este de a acorda operatorilor economici posibilitatea de a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu dovada efectuării transportului și ulterior momentului la care intervine faptul generator, respectiv s-a dorit ca operatorii economici să dispună de un termen rezonabil de la data la care are loc livrarea (dată la care se consideră că intervine faptul generator) în care să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată aplicată.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a făcut dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către .X. Ungaria au părăsit teritoriul României.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că .X. SA, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu a prezentat documente prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către .X. Ungaria au părăsit teritoriul României.

B. În ceea ce privește societatea .X. Cehia, potrivit răspunsului Administrației fiscale din Cehia transmis urmare solicitării tip “SCAC”, tranzacțiile derulate cu această societate nu au fost realizate.

Astfel, având în vedere că livrările intracomunitare înregistrate către societatea din Cehia, menționate în anexa nr.41 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./29.03.2013, nu au fost confirmate de autoritatea fiscală din această țară, nefiind declarate de societatea .X. Cehia,

prevederile legale anterior menționate, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție invocată, se reține că în ceea ce privește aceste tranzacții, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută pentru livrări intracomunitare întrucât marfurile nu au parasit în mod fizic teritoriul României, iar .X. SA nu a luat toate măsurile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrările intracomunitare înregistrate către .X. Cehia nu o determina să participe la o fraudă.

Se reține că societatea nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să reiasă că a depus diligențe pentru a se asigura că aplică în mod corespunzător dispozițiile legale privind taxa pe valoarea adăugată și pentru a se asigura că livrările intracomunitare pe care le efectuează nu o determină să participe la o fraudă.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că motivul pentru care livrările către .X. Cehia nu au fost confirmate de autoritatea fiscală din Cehia este acela că organele de inspecție fiscală au solicitat verificarea achizițiilor efectuate de această societate de la .X. SA în perioada septembrie 2010 – septembrie 2011 și nu au indicat o listă cu facturile emise de .X. SA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, la „Nota de fundamentare solicitare de informații de tip SCAC/AF” privind livrările către .X. Cehia, a fost anexată o situație a facturilor externe (număr, dată, cantitate, valoare, nr. auto) respectiv un număr de 177 facturi (invoice) emise de .X. SA în perioada septembrie 2010 – septembrie 2011 către această societate.

Se reține că potrivit notei de fundamentare, organele de inspecție fiscală au solicitat autorității fiscale din Cehia informații cu privire la „confirmarea sumei livrărilor intracomunitare”, „confirmarea primirii efective a bunurilor”, „confirmarea achizițiilor declarate de partenerul extern”, „confirmarea plății achizițiilor”, „destinația finală a mărfurilor”, „cine a comandat transporturile, către cine au fost facturate transporturile și cine a făcut plata transporturilor”.

Totodată, se reține că potrivit notei de fundamentare, informațiile respective au fost solicitate având în vedere faptul că la inspecția fiscală anterioară suspiciunile referitoare la livrările intracomunitare către .X. Ungaria s-au confirmat, în acest caz mărfurile nepărăsind teritoriul României, fiind revândute de partenerul extern în România către diverse societăți.

Deși din analiza documentară a livrărilor intracomunitare către afiliați a rezultat că mărfurile au fost livrate cu condiția de livrare FCA .X. și/sau CPT, iar documentele de transport (CMR) au confirmarea de recepție a beneficiarului, potrivit notei de fundamentare, organele de inspecție fiscală au considerat necesară solicitarea de informații suplimentare de la

statele membre UE privind livrările efectuate de transportatori români cu condiția de livrare FCA .X., printre clienții externi afiliați fiind și .X. Cehia.

Astfel, având în vedere aceste solicitări, urmare răspunsului transmis de autoritatea fiscală din Cehia, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile derulate în baza unui număr de 43 facturi emise de .X. SA, astfel cum au fost menționate în anexa nr.41 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./29.03.2013, nu au fost confirmate, nefiind declarate de .X. Cehia.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că prin adresa fără număr din 25.02.2013, anexată în copie la dosarul cauzei, .X. Cehia precizează că facturile, cu excepția facturii nr. .X./12.04.2011, au fost înregistrate în propria evidență contabilă în lunile octombrie 2011, noiembrie 2011 și decembrie 2011, perioadă care nu a făcut obiectul verificării de către administrația fiscală din Cehia, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea contestatară nu face dovada cu documente că livrările care au făcut obiectul facturilor menționate în această adresă au fost declarate la autoritatea fiscală din Cehia, în susținerea contestației nefiind anexat vreun document emis de această autoritate, care să confirme efectuarea tranzacțiilor în cauză.

În adresa invocată de societate sunt menționate cele 43 facturi (invoice) emise de .X. SA către .X. Cehia și datele de înregistrare a acestora în evidențele contabile ale acestei societăți, fără să se facă referire la declararea tranzacțiilor la autoritatea fiscală din Cehia.

Mai mult, așa cum rezultă din documentele de transport anexate în copie la dosarul cauzei, majoritatea mărfurilor care au făcut obiectul livrărilor către societatea din Cehia și neconfirmate ca fiind realizate de către autoritatea fiscală din această țară, au fost „recepționate” în perioada supusă verificării (septembrie 2010 – septembrie 2011).

Astfel, spre exemplificare:

- pentru facturile nr. .X., nr. .X. și nr. .X. din 20.09.2011, data recepției a fost 22.09.2011

- pentru facturile nr. .X., .X., nr..X. și nr. .X., data recepției a fost 23.09.2011

- pentru facturile nr. .X./21.09.2011, și nr. .X./12.04.2011, datele de recepției au fost 22.09.2011, respectiv 13.04.2011.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentele contestatarii cu privire la faptul că a prezentat organelor de inspecție fiscală „toate documentele justificative care fac dovada efectuării livrărilor intracomunitare”, atâta timp cât acestea nu au fost declarate de societatea .X. din Cehia și nu au fost confirmate de autoritatea fiscală din această țară.

Astfel, urmare celor reținute anterior la lit.A și lit.B, în speță devin incidente prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că operațiunile efectuate de .X. SA reprezintă livrări interne de bunuri, operațiuni impozabile în România întrucât produsele înscrise în facturile întocmite de contestatară către societatea .X. din Ungaria au fost transportate la alte societăți în România și nu în Ungaria, iar livrările către .X. Cehia nu au fost declarate de aceasta, iar autoritatea fiscală din această țară nu a confirmat tranzacțiile în cauză, fapt pentru care, în baza art, 140 alin. (1) din actul normativ mai sus menționat, **.X. SA, fosta .X. SA, are obligația colectării TVA în sumă totală de .X. lei (.X. lei pentru livrările către .X. Ungaria și .X. lei pentru livrările către .X. Cehia).**

În consecință, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA, fosta .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./29.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

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 .X. SA, fosta .X. SA, are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă pierderilor tehnologice, în condițiile în care acestea au depășit normele proprii de consum.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit documentelor de gestiune internă a producției realizate, întocmite de societate, denumite „Balanța de metal”, în perioada verificată, respectiv ianuarie 2010 – septembrie 2011, pentru realizarea produsului finit sârmă laminată s-a depășit consumul la materia primă țagă și la gaz metan față de norma de consum stabilită de societate.

Având în vedere prevederile art.128 alin.(4) lit.d) și art.125[^]1 alin.(1) pct.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, precum și cele ale pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cantitățile de țăglă și gaz metan pierderi tehnologice ce au depășit normele proprii de consum, societatea datorează TVA calculată la prețul rezultat din diferența dintre costul mediu ponderat al țăglei ieșite din gestiune și prețul de vânzare a deșeurilor feroase (pentru țăglă), respectiv TVA rezultată din aplicarea prețului unitar facturat de furnizor (pentru gaz metan), rezultând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, stabilită pentru perioada ianuarie 2010 – septembrie 2011.

În drept, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„(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).”

Prevederile legale mai sus enunțate sunt explicitate prin pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(6) Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. **Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.** Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată.”*

Începând cu data de 01.03.2011, prevederile alin. (6) se regăsesc la alin.(7) al pct.6.

Totodată, se reține că potrivit art.125¹ pct.6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“bunuri reprezintă bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau*

prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, iar pierderile tehnologice care depășesc normele de consum stabilite potrivit legii sau, după caz, de persoana impozabilă în norma proprie de consum, sunt asimilate livrărilor de bunuri, conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, reprezentând conform art.125¹ alin.(1) pct.16 din același act normativ, *livrare către sine*.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada ianuarie 2010 – septembrie 2011, pentru realizarea produsului finit sârmă laminată .X. SA a depășit consumul la materia primă țagă și la gaz metan față de norma de consum stabilită de aceasta.

Totodată, se rețin prevederile pct.157 alin.(1), pct.160 alin.(1)-alin.(3), alin.(6) și alin.(7), pct.163 și pct.164 alin.(1)-alin.(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

“157. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

160. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.[...]

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

163. - Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminată la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

164. - (1) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

(2) În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

(3) Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei.”

reglementează modul de determinare a **costului de producție**, a producției neterminată la sfârșitul perioadei și modul cum se contabilizează stocurile din producție proprie.

În vederea stabilirii costului de producție real se au în vedere toate prevederile legale menționate mai sus, respectiv societatea are obligația revizuirii periodice și ajustării costurilor de producție, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Astfel, .X. SA este obligată să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală, propriile sale norme de consum, documente care trebuie să cuprindă, pentru fiecare sortiment de produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum și nu doar a celor principale.

Indicatorii tehnico-economici folosiți pentru aprecierea proceselor tehnologice sunt mărimi scalare care caracterizează o substanță, un dispozitiv, un sistem tehnic sau un proces tehnologic atât din punct de vedere tehnic cât și economic. În această categorie intră consumurile specifice și randamentele în produs.

Consumul specific teoretic reprezintă limita minimă de consum pentru realizarea unui produs. Acesta nu ține cont de pierderile de fabricație și de posibilitatea formării produselor secundare.

Utilizarea materiilor prime, materialelor, combustibililor, energiei și a celorlalte resurse materiale în activitățile productive se realizează **numai pe baza normelor tehnice de consum.**

Norma tehnică de consum sau consum specific programat, reprezintă **limita maximă admisă** de consum pentru realizarea unui produs.

Definiția Normei de consum conform dicționarului economic este: Forma de exprimare și de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unități de produs sau pentru executarea unei lucrări în anumite condiții de producție - particularitățile constructive și tehnologice ale produselor etc. **Norma de consum este formata din: - consumul net sau util de materiale (Cn); - pierderi datorate procesului tehnologic (Pt); - pierderi netehnologice (Pnt); - materiale refolosibile rezultate in procesul tehnologic (Mrt). - materiale refolosibile rezultate in afara procesului tehnologic (Mrat). Norma de consum constituie un element de baza in construirea planului de aprovizionare. Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimata astfel: $Nc = Cn + Pt + Mrt + Pnt + Mrat$.**

Valorile acestui indicator se stabilesc si se reexamineaza periodic ținând cont de nivelul tehnologiei aplicate si de perfectionarile aduse acestuia si stau la baza intocmirii planului de aprovizionare pentru o anumita perioada de timp.

La stabilirea normelor tehnice se au în vedere și **pierderile** inerente desfășurării proceselor tehnologice. Aceste pierderi sunt numite pierderi tehnologice și depind de tehnologia și tehnica de lucru aplicată.

Consumul specific real reprezintă consumul realizat în urma desfășurării activității productive. De regulă se calculează pe baza bilanțurilor de materiale, fiind influențat de calitatea materiilor prime folosite la un moment dat, nivelul tehnic al instalației, nivelul de pregătire al forței de muncă.

Așadar, norma proprie de consum reprezintă cantitatea maximă stabilită de materie primă sau material auxiliar, planificată a fi consumată conform tehnologiei adoptate și utilizată în condiții concrete de desfășurare a producției, pentru obținerea unei unități de produs finit. În normele proprii de consum sunt prevăzute și incluse pe lângă consumurile de materii prime ale rețetarului și pierderile tehnologice aferente desfășurării normale a procesului tehnologic.

Dimensionarea normelor proprii de consum se face în baza determinărilor rezultate din desfășurarea activității de producție și se aprobă de conducerea societății, fiind un element de calcul în structura costurilor planificate de producție și un element de fundamentare în stabilirea bugetului anual de venituri și cheltuieli al societății.

Stabilirea unor norme proprii de consum raționale și monitorizarea printr-un sistem propriu a încadrării consumurilor efective în

aceste norme, conduc la o eficiență gestionare a resurselor, la evitarea imobilizărilor nejustificate de resurse materiale și financiare și la obținerea unor prețuri de cost juste.

Față de consumurile realizate cu încadrarea în normele proprii, consumurile în plus urmare a depășirii acestor norme, pentru obținerea aceleiași cantități de produse, în condiții normale nu se justifică ca fiind în folosul unor operațiuni taxabile.

Prin includerea în costul efectiv de producție al produselor finite realizate, a valorii cantităților de materii prime și utilități consumate în plus prin depășirea normelor proprii de consum stabilite se mărește în mod artificial costul producției realizate având implicații în rezultatele de performanță ale societății.

Totodată, se reține că așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, norma de consum pentru materia primă țagălă și gaz metan a fost stabilită de societate potrivit documentelor întocmite de departamentul tehnic al societății.

Astfel, spre exemplificare, pentru luna ianuarie 2010, potrivit documentului de gestiune internă a producției realizate, denumit „Balanta de metal nr.P15/253”, anexat în copie la dosarul cauzei, pentru realizarea produsului finit sârmă laminată, s-a depășit consumul la materia primă țagălă cu 267.962 kg, realizându-se 16.060.000 kg produs finit din 16.972.000 kg materie primă față de consumul planificat de 16.704.238 kg, ceea ce a condus la un consum specific de 1.056,80 kg țagălă la tona de produs finit.

Totodată, potrivit documentului denumit „Norme de consum valabile la 01.01.2010 Secția Laminor de sârmă”, anexat în copie la dosarul cauzei, norma de consum (consumul specific) stabilită de societate a fost de 1.040 kg țagălă la tona de produs finit.

De asemenea, potrivit documentului „Balanta de metal nr.P15/253” se constată că în ceea ce privește consumul la gaz metan, acesta a fost depășit cu 74.336 mc.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că normele de consum valabile în societate sunt supuse aprobării directorului general, astfel că potrivit Ordinului directorului general nr. .X./04.01.2010 și nr..X./03.01.2011 privind stabilirea normelor proprii de consum de metal, s-a stabilit norma de consum de metal la Secția Laminor – Atelier laminor de sârmă, la 1.059,88 kg/tona de țagălă atât pentru anul 2010 cât și pentru anul 2011, care așa cum susține societatea au caracter obligatoriu, se reține că așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta normele de consum proprii la Laminorul de sârmă, societatea a pus la dispoziția acestora Normele de consum valabile în anii 2010 și 2011 la secția Laminorul de sârmă. Așa cum

s-a reținut mai sus, potrivit acestor norme, consumul propriu normat de țagă a fost de 1.040 kg țagă/tonă produs finit.

Potrivit acestor ordine ale directorului general, anexate în copie la dosarul cauzei, normele de consum prezentate organelor de inspecție fiscală, stabilite de departamentul tehnic al societății, reprezintă „norme de consum cu caracter de optimizare” a consumului.

Această normă de consum de 1.059,88 kg/tona de țagă nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală (balanța de metal și balanța cu materiale), anexate în copie la dosarul cauzei, privind înregistrarea în evidențele contabile a consumului de țagă efectiv realizat, avute în vedere la stabilirea diferențelor suplimentare de TVA colectată, norma de consum inițial prezentată organelor de inspecție fiscală, care ulterior a fost denumită „cu caracter de optimizare”, respectiv norma de 1.040 kg țagă/tonă produs finit a stat la baza înregistrărilor contabile, norma de 1.059,88 kg/tona nefiind evidențiată în contabilitatea societății.

Totodată, în ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că norma proprie de consum a fost stabilită la valoarea de 1.059,88 kg/tona de țagă având în vedere factori tehnici obiectivi, laminorul fiind dat în exploatare cu peste 30 de ani în urmă, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât laminorul a avut parte de modificări importante (recondiționări și modernizări), care au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnico – economici, în sensul consumului de țagă.

Spre exemplificare, conform Procesului verbal nr.CI-7 din 06.10.2008 al ședinței Comitetului de Investiții .X. SA, anexat în copie la dosarul cauzei, s-a propus și aprobat „reconstrucția părții din spate a laminorului 230”, unul dintre scopurile principale ale modernizării fiind, conform pct.2.3.1, „posibilitatea laminării țaglei și reducerea consumului de metal”.

Astfel, urmare acțiunilor succesive de modernizare înregistrate, conform Fișei mijlocului fix aferentă laminorului, anexată în copie la dosarul cauzei, numai în perioada 24.12.2007 – 31.05.2010, valoarea de inventar a laminorului a fost majorată cu suma totală de .X. lei. Așa cum rezultă din Procesele verbale de recepție nr .X./24.12.2007 și nr .X./30.04.2010, anexate în copie la dosarul cauzei, întocmite pentru o parte din modernizările efectuate, rezultă, spre exemplificare, recepția pentru „modernizare linie laminare nr inventar .X. – valoare .X.”, „modernizare cuptor nr inventar .X. – valoare .X.”.

Totodată argumentele societății potrivit cărora în conformitate cu pct.6 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

organele de inspecție fiscală avea posibilitatea să modifice norma de consum stabilită de societate dacă existau indicii că pierderea tehnologică a fost supradimensionată, însă nu au considerat necesar să procedeze astfel, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit prevederilor legale invocate de societate, anterior precizate, *organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit de societate în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal* și nu pentru a calcula și stabili normele de consum ale societății conform reglementărilor contabile aplicabile.

Așadar, având în vedere textele de lege mai sus menționate, faptul că pentru realizarea produsului finit sârmă laminată s-au depășit normele de consum la materia primă țagă și la gaz metan față de norma de consum stabilită de societate, iar aceasta nu a prezentat documente din care să reiasă îndeplinirea condițiilor stipulate de lege, se reține că pierderile tehnologice care depășesc normele de consum, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, reprezentând operațiuni impozabilă în sensul taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, pentru perioada ianuarie 2010 – septembrie 2011, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă pierderilor tehnologice de țagă și gaz metan, în sumă totală de .X. lei, stabilită conform Anexei nr.32 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./29.03.2013, astfel:

- pentru cantitățile de țagă pierdere tehnologică ce au depășit normele proprii de consum, TVA a fost calculată la prețul rezultat din diferența dintre costul mediu ponderat al țaglei ieșite din gestiune și prețul de vânzare a deșeurilor feroase,

- pentru cantitățile ce au depășit norma de consum la gaz metan, societatea datorează TVA rezultată din aplicarea prețului unitar facturat de furnizor.

În consecință, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA**, fosta .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./29.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

4. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată pentru lunile aprilie 2010 și octombrie 2010, întrucât în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.F-.X./29.03.2013, **contestația formulată de .X. SA**, fosta .X. SA, a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, **aceasta se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SA, fosta .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./29.03.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.03.2013 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

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.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**