



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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. 269/2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL din .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrație Fiscală
sub nr. 920229/17.02.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./17.02.2014, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul .X., str. .X., nr..X., .X., camera .X., sector .X., având cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J.X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii de plată în sumă de .X. lei, și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** (potrivit sumelor contestate, individualizate pentru fiecare tip de operațiune, detaliate la Cap.I din prezenta decizie) și obligații fiscale accesorii în sumă de **.X. lei**.

SC .X. SRL figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa 1 „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014” aprobată prin OPANAF nr.3749/2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2013, respectiv .X./2013, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală .X., respectiv .X./2014, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestație.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X. prin Decizia de impunere nr..X./2013, precizând că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în urma controlului anticipat efectuat în perioada .X./2012 – .X./2013 ca urmare a cererii de rambursare TVA depusă în data de .X./2012, sub nr..X..

Societatea precizează că face parte din Grupul .X., unde la “fabrica de .X.” din .X., .X., deține o instalație de uscare și stocare a .X. brut supavegheată de la distanță din .X., sediul societății mamă, de specialiști italieni în tehnologia .X., gestionarea producției și controlul calității, care se implică direct și personal, folosind cunoștințele și experiența societății mamă pentru obținerea unui .X. prelucrat la același standard de calitate cu cel din .X..

1. Astfel, pentru a-și gestiona cât mai bine activitatea în .X., Grupul .X. SPA a înființat în .X. mai multe societăți comerciale coordonate printr-un centru de servicii – .X. SRL, care oferă servicii de natură financiară, contabilă, juridică și administrativă.

Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând TVA din facturile de prestări servicii efectuate de **.X. SRL**, societatea menționează că aceasta a furnizat pe toată perioada serviciile sus menționate, desfășurând în mod real foarte multe activități, definite în contractul de prestări servicii, necesare dezvoltării **.X. SRL**, cum sunt:

- reprezentarea în fața instituțiilor financiar-bancare, negocierea și obținerea de credite bancare; identificarea și alegerea finanțatorilor, intermedierea de credite financiare optime, pe termen scurt și lung, de la societăți bancare românești și din străinătate, obținute, necesare susținerii și dezvoltării societății, credite aflate în derulare și care s-au dovedit oportune;

- selectarea de pe piața românească de **.X.** și implementarea softului **.X.**, care să permită evidența de gestiune, alocarea și urmărirea costurilor și a marjei comerciale pentru producția proprie, ca și editarea raportărilor necesare instituțiilor publice și asociațiilor, din punct de vedere al investitorul, softul **.X.**;

- ulterior, îndrumarea programatorilor spre realizarea de dezvoltări care să permită softului adaptarea rapoartelor financiar fiscale în conformitate cu legislația fiscală românească;

- comunicarea cu autoritățile statului în sfera financiar-fiscală, ca și intermedierea cu societățile de leasing pentru **.X. SRL**.

Societatea precizează că **.X. SRL** și-a îndeplinit rolul prin contractele încheiate în nume propriu cu parteneri, dezvoltatori de soft și prin proprii salariați, acționând ca interfață între dezvoltatorul de soft și beneficiarii acestuia, asigurând implementarea softului după aproape un an de verificări funcționale, la nivelul **.X. SRL**.

Asistența financiară facturată de **.X. SRL** s-a materializat în contractarea a două împrumuturi de la Banca **.X.** și **.X.** și un împrumut pe termen lung de la **.X.** din **.X.**, contracte în derulare care au asigurat finanțarea și dezvoltarea societății.

Societatea anexează în susținere alte acte decât cele solicitate la control, respectiv corespondența personalului (e-mail-uri) și a **.X. SRL**-dl. **.X.**, respectiv acte, instrucțiuni, precizări, meeting-uri, care fac dovada prestării serviciilor facturate către societate și care au stat la baza centralizării și calculării sumelor facturate conform tarifelor contractuale, precum și fișa de post a d-nei **.X.**, salariața a **.X. SRL**.

De asemenea, societatea susține că fișa de post a d-nei **.X.**, luată în considerare de echipa de control, a fost cea semnată în anul 2010, după ce i-a fost schimbată funcția în manager financiar, în fapt funcționând ca manager client service post-vânzare, iar de la angajare și până la momentul schimbării funcției încadrarea sa a fost de "șef

birou serviciu administrativ”, activitate ce nu a avut legătură cu activitățile facturate de .X. SRL.

Totodată, societatea menționează că fișa de post a d-nei .X., luată în considerare de echipa de control, era cea actualizată, respectiv semnată la data de .X./2013, data care este în afara perioadei de verificare, respectiv .X./2012, iar aceasta a avut încheiat contractul de muncă cu timp parțial de lucru de 2 ore pe zi cu .X. SRL, din mai 2007 până în iunie 2011, când prin act adițional s-a modificat durata muncii și salariul.

Societatea susține că, în argumentarea necesității serviciilor .X. SRL, echipa de control a interpretat în mod exhaustiv atribuțiile menționate în fișa postului d-nei ec..X., care a funcționat ca responsabil cu activitatea contabilă aferentă producției la Fabrica de la .X..

Societatea invocă în drept, art.21 alin.(1), alin.(2) lit.i) și k) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și pct.102.4 lit.d) din HG nr.1050/2004.

2. În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând TVA din facturi de prestări servicii intracomunitare efectuate de .X. SpA, prin detașare de personal, pentru care echipa de control a afirmat că nu se probează necesitatea prestării serviciilor în scopul operațiunilor taxabile, societatea precizează că, potrivit contractului serviciile stipulate sunt:

- servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție;
- servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic;
- servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției.

Societatea contestă punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală în legătură cu necesitatea încheierii contractului de prestări servicii cu .X. SpA și executarea serviciilor prevăzute în acest contract de către angajații proprii ai .X. SRL, deoarece societatea nu avea personal pregătit în acest sens, respectiv specialiști în managementul liniilor de producție, în condițiile în care funcția de director de fabrică, respectiv dl. .X., avea încadrarea inițială în contractul de muncă de “tehnician de morărit”.

Societatea prezintă în susținere argumente privind implementarea tehnologiei în prelucrarea .X., care s-a realizat cu participarea efectivă a personalului specializat al .X. SpA, ce a fost detașat în .X. în acest scop, activitatea efectivă constând în:

- consiliere și decizie privind achiziția de utilaje specializate necesare desfășurării procesului de fabricație (.X., .X.);
- verificarea și întreținerea utilajelor de lucru și a liniei de producție (.X.);
- achiziționarea și verificarea calității materiei prime (.X., .X.);
- verificarea calității produselor realizate (.X., .X., .X.);
- prospectarea și lărgirea pieței de desfacere a produselor românești, dincolo de granițe, prin încheierea a peste .X. de contracte cu clienți externi (.X., .X.);
- asigurarea supravegherii și a implementării nivelului de calitate al produselor, marca “.X.” (.X., .X.) care sunt produse certificate .X. pe piața internă și externă.

Societatea anexează corespondență, studii, acte, documente, contracte, instrucțiuni, invocând în drept, prevederile art.21 alin.(1), alin.(2) lit.i) și k) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și pct.102.4 lit.d) din HG nr.1050/2004.

3. În ceea ce privește încadrarea operațiunilor scutite cu drept de deducere, pentru care s-a stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de **.X. lei**, societatea menționează că s-au făcut confirmări ulterioare pentru operațiuni în valoare de .X. lei, care constituie baza TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei din cei .X. lei, punct de vedere susținut și la discuția finală din data de .X./2013, anexând în acest sens situații și documente în susținere.

Societatea invocă în drept, art.21 alin.(1), alin.(2) lit.i) și k) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și pct.102.4 lit.d) din HG nr.1050/2004.

Pentru motivele invocate mai sus, societatea solicită reverificarea perioadei și desființarea Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: .X./2007 – .X./2012

1.Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL (denumită anterior SC .X. SRL) a încheiat cu SC .X. SRL un contract cadru de prestări servicii nr. .X./2007 și actul adițional nr..X./2009 prin

care s-a prelungit durata contractului până la data de .X./2012 și s-a înlocuit lista de prețuri.

Din analiza contractului, pentru stabilirea naturii serviciilor și a tratamentului fiscal aplicabil, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta cuprinde următoarele clauze:

„Capitolul II Scopul contractului

Art.2 Scopul prezentului Contract îl constituie organizarea și conducerea activității contabile, financiar-fiscale și legale a Beneficiarului.

Capitolul III Obiectul contractului

Art.3 Obiectul contractului îl constituie prestarea următoarelor servicii:

-Servicii de consultanță pentru afaceri și management: acordarea de consultații, îndrumare și asistență operațională; gestionarea activității legale și financiar-fiscale a clientului; proiectarea sistemului contabil, programe de eficientizare a acestuia și proceduri de control al bugetului; asistență privind planificarea, organizarea eficientă și control, managementul informației, etc;

-Servicii de contabilitate primară, inclusiv asistență și reprezentare în relația cu autoritățile publice;

-Servicii de studiere a pieței și de sondaj: servicii de investigare a potențialului pieței, acceptarea și familiarizarea cu produse noi, comportamentul cumpărătorilor față de produse și servicii, inclusiv analiza statistică a rezultatelor;

-Alte servicii prestate întreprinderilor: servicii de intermediere (brokerage) pentru întreprinderi, aranjamente pentru cumpărarea și vânzarea întreprinderilor, inclusiv cumpărarea experienței profesionale;

-Servicii de închiriere și subînchiriere a bunurilor imobiliare proprii sau închiriate: servicii de închiriere apartamente sau alte clădiri de locuit, clădiri nerezidențiale, terenuri;

-Servicii de închiriere a mașinilor și echipamentelor de birou: servicii de închiriere/leasing operațional mașini și echipamente de birou, inclusiv calculatoare, echipamente informatice, echipamente de multiplicat, echipamente de contabilizat, case de înregistrare, etc.

Art.4 Obiectul contractului este detaliat în cadrul Anexei 1, cuprinzând în mod exhaustiv toate serviciile ce urmează a fi prestate de către SC .X. SRL.

Art.5 În vederea realizării scopului Contractului, astfel cum este prevăzut la art.2, se includ totodată în sfera obiectului prezentului Contract servicii de intermediere a activităților, ce vor fi, de asemenea,

detaliat în cuprinsul Anexei 1. Aceste servicii vor fi intermediat pe baza unei sesizări exprese și în scris a Beneficiarului.”

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Anexei 1 la contractul de prestări servicii din data de .X./2007, obiectul contractului îl constituie prestarea de servicii prevăzute la art.3 din contractul cadru de prestări servicii nr. .X./2007 și de:

„[...]servicii de training al personalului în vederea utilizării la parametri optimi a programelor software, inclusiv punerea la dispoziție a manualelor de operare a programelor software, precum și asistență și îndrumare în vederea însușirii instrucțiunilor cuprinse în aceste manuale; [...]

- Deplasare la Administrația Financiară;
- Reprezentare în relația cu Autoritățile Publice (găsirea persoanelor responsabile în vederea reprezentării);
- Administrare și intermediere dintre client și avocat, consultant fiscal;
- Organizarea agendei managerului;
- Colectarea tuturor informațiilor de la societate către .X. în vederea transpunerii la modelul de raportare cerut de către asociații din .X., traducerea și transmiterea acestora;
- Arhivare contracte și ținerea unei evidențe precise a acestora;
- Verificarea primară a documentelor: însoțirea facturilor de achiziție mărfuri, materii prime, ambalaje, mod de întocmire nir, bon de consum, rapoarte de producție;
- Verificarea însoțirii a documentelor de import și export sau achiziții și livrări intracomunitare de documentul de transport, factura de transport acolo unde este cazul și a codurilor de înregistrare în scopuri de TVA;
- Secretariat;
- Depunerea declarațiilor/altor documente la instituțiile abilitate;
- Consultanță managerială și servicii de management financiar;
- Evidența, înregistrarea, elaborarea, actualizarea și păstrarea registrelor în baza unor legi speciale;
- Completarea formularelor, chestionarelor, declarațiilor;
- Ținerea contabilității de gestiune obligatorie, evidența stocurilor (NIR, bonuri consum, note predare etc)
- Evidența operațiunilor cu numerar și emiteri facturi fiscale;
- Servicii de personal și salarizare.

Capitolul V Prețul contractului

Art.9 Tarifele aplicate de către Prestator variază în funcție de complexitatea și specificitatea serviciului solicitat.Tarifarul convenit de comun acord între părți este prevăzut în Anexa II la prezentul contract.

Art.10 Prețul serviciilor efectiv furnizate va fi calculat de către Prestator pe baza tarifului, a unei fișe de activitate lunare și a timpului alocat, informații ce vor fi comunicate Beneficiarului odată cu factura.[...]"

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă facturilor emise de SC .X. SRL, din care TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de consultanță pentru afaceri și management.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat din analiza contractului sus menționat, cât și din documentele justificative prezentate de societate, că serviciile care faceau obiectul contractului nr..X./2007 nu erau necesare, întrucât puteau fi și erau desfășurate de personalul angajat cu contract de muncă la SC .X. SRL și care avea atribuții în acest sens prin fișa postului, astfel:

- Gestionarea activității legale și financiar-fiscale a clientului, prevăzută la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1 din fișa postului d-nei .X., în calitate de director financiar, precum și la pct.7.1.1, 7.1.17 din fișa postului dl..X., în calitate de director;

- Proiectarea sistemului contabil, programul de eficientizare a acestuia și procedurile de control al bugetului, prevăzută la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1 din fișa postului d-nei .X., în calitate de director financiar;

- Servicii de contabilitate primară, prevăzută la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1.2 și 7.1.14 din fișa postului d-nei .X., economist;

- Asistență și reprezentarea în relația cu autoritățile publice, prevăzută la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.4.4 din fișa postului d-nei .X., în calitate de director financiar, precum și la pct.7.1.10 din fișa postului dl..X., în calitate de director;

- Serviciile de studiere a pieței și de sondaj: servicii de investigare a potențialului pieței, acceptare și familiarizarea cu produsele noi, comportamentul cumpărătorilor față de produse și servicii, inclusiv analiza statistică a rezultatelor, prevăzută la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1 din fișa postului d-nei .X., în calitate de director financiar, precum și la pct.7.1.4, 7.1.17-7.1.22 din fișa postului dl..X., în calitate de director;

- Verificarea primară a documentelor: însoțirea facturilor de achiziție mărfuri, materii prime, ambalaje, nir, mod de întocmire nir, bon de consum, rapoarte de producție, prevăzută la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1.3, 7.1.10-7.1.13 din fișa postului d-nei .X., economist;

- Verificarea însoțirii documentelor de import și export sau achiziții și livrări intracomunitare de documentul de transport și a validității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzute la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1.10 și 7.1.11 din fișa postului d-nei .X., economist, precum și la pct 7.1.17 din fișa postului dl..X., în calitate de director;
- Managementul financiar prevăzut la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1 din fișa postului d-nei .X., în calitate de director financiar;
- Evidența, înregistrarea, elaborarea, actualizarea și păstrarea registrelor în baza unor legi speciale, prevăzute la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.4.4 din fișa postului d-nei .X., în calitate de director financiar, precum și la pct.7.1.4, 7.1.6 și 7.1.7 din fișa postului d-nei economist .X.;
- Ținerea contabilității de gestiune, obligatorie, evidența stocurilor, prevăzute la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1 din fișa postului d-nei economist .X., precum și la pct.7 din fișa postului d-nei economist.X.;
- Completarea formularelor, chestionarelor, declarațiilor, prevăzute la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1.6, 7.1.7 și 7.1.8 din fișa postului d-nei economist .X.;
- Evidența operațiunilor cu numerar și emitere facturi fiscale, prevăzute la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1.2 și 7.1.3 din fișa postului d-nei economist .X.;
- Servicii de personal și salarizare, prevăzute la art.3 din contract, era atribuită prin pct. 7.1.12 din fișa postului d-nei economist .X..

Organele de inspecție fiscală au considerat că serviciile care figurează ca prestate de SC .X. SRL nu reprezintă activități care să excedă atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat din .X., menționate în fișa postului și în contractele de muncă sau pe care acesta nu le-ar fi putut realiza, serviciile achiziționate nu reprezintă altceva decât activitatea curentă a SC .X. SRL, pe care aceasta avea obligația să o desfășoare cu personalul propriu angajat cu contract de muncă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, cu care societatea a desfășurat tranzacții comerciale în perioada 2008 – 2009, este persoană afiliată societății, iar un număr de .X. facturi nu aveau atașate anexele prevăzute în contract, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că documentele prezentate nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile

înregistrate în evidența contabilă și fiscală, sunt utilizate pentru desfășurarea activității economice a societății.

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.41 lit.a) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor de consultanță facturate de SC .X. SRL (situație detaliată în Anexa nr.26).

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL (denumită anterior SC .X. SRL) a încheiat cu .X., societate afiliată, un contract de prestări servicii fn/.X./2006 și actele adiționale nr.1,2,3,4,5 și 6.

Din analiza contractului, pentru stabilirea naturii serviciilor și a tratamentului fiscal aplicabil, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta cuprinde următoarele clauze:

„Art.1 Obiectul contractului

Prestatorul va desfășura în favoarea Beneficiarului servicii de consultanță și management, prin intermediul personalului propriu detașat în .X. în acest scop. Aceste servicii constau în principal, fără a se limita la, în:

- Servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție;
- Servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic;
- Servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției;
- Configurare PC, rețea calculatoare, server și alte servicii conexe.

Art.2 Valoarea contractului

(1) Prețul contractului va fi stabilit pe baza unui tarif orar, neunitar, determinat pe baza pregătirii și a experienței personalului ce va fi delegat pentru prestarea serviciilor ce fac obiectul prezentului Contract.

(2) Tariful va fi comunicat de către Prestator și supus aprobării Beneficiarului, de îndată ce vor fi numiți profesioniștii ce vor fi detașați la sediul Beneficiarului, urmând a se redacta și semna o Anexă la Contract în acest sens.[...]

Art.4 Facturare

Prestatorul va calcula suma datorată de Beneficiar pe baza tarifului orar stabilit pentru fiecare profesionist în parte, aplicat la timpul efectiv alocat prestării serviciului. Timpul efectiv alocat prestării serviciului va fi evidențiat de fiecare profesionist într-o fișă proprie de activitate, cuprinzând totodată și descrierea serviciului prestat.[...]"

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor emise de .X., societate afiliată, reprezentând servicii de consultanță și management, înregistrate în contabilitate prin aplicarea regimului de taxare inversă, 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat din analiza contractului sus menționat, cât și din documentele justificative prezentate de societate, că serviciile care faceau obiectul contractului nu erau necesare, întrucât erau desfășurate de personalul angajat cu contract de muncă, respectiv dl. .X. – director, având atribuții în acest sens stabilite prin fișa postului, cât și dl..X. - director de fabrică .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că atribuțiile ce-i revin directorului de fabrică .X. rezidă din definiția inițială a fișei postului: „1.1 Directorul de fabrică planifică și coordonează întreaga activitate desfășurată în cadrul fabricii de decorticare și ambalare .X.; supraveghează utilizarea resurselor materiale, financiare și umane, stabilește modalitățile de execuție a lucrărilor,...”, coroborat cu prevederile art.7 „Atribuții și responsabilități”, prin care directorul de fabrică îndeplinește integral serviciile pe care prestatorul susține că le-ar fi realizat, astfel:

„7.1 Atribuții și responsabilități profesionale:

7.1.1 Planifică și organizează întreaga activitate a fabricii.

7.1.2 Îndrumă și coordonează întreaga activitate economică a fabricii.

7.1.3 Demonstrează competență și responsabilitate în toate activitățile pe care le întreprinde.

7.1.4 Urmărește aplicarea și respectarea tehnologiilor de producție.

7.1.5 Propune soluții și inițiative în vederea îmbunătățirii activităților din subordine.

7.1.6 Reprezintă firma în relațiile cu terții: furnizori, clienți, autorități locale, organe de control.

7.1.7 Urmărește ca produsul finit să fie de cea mai bună calitate pentru a crește satisfacția clientului.”

Totodată, atribuțiile ce-i revin directorului societății dl..X. din fișa postului sunt următoarele:

„7 Atribuții și sarcini:

7.1 Atribuții și responsabilități profesionale:

7.1.1 Îndrumă și coordonează întreaga activitate economică și socială a societății.

7.1.2 Demonstrează competență și responsabilitate în toate activitățile pe care le întreprinde.

7.1.3 Supraveghează respectarea indicațiilor tehnico-financiare rezultate din activitatea societății.

7.1.4 Prospectează piața, căutând să atragă noi clienți prin diferite oferte.

7.1.5 Urmărește respectarea regulamentelor și legilor în vigoare.

7.1.6 Propune soluții și inițiative în vederea îmbunătățirii activităților din subordine.

7.1.7 Conduce și supraveghează personalul din subordine pentru atingerea obiectivelor impuse.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de .X. Spa nu reprezintă activități care să excedă atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat din .X., respectiv directorul societății și directorul de fabrică, sau pe care aceștia nu le-ar fi putut realiza.

Mai mult, societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative, respectiv procese-verbale încheiate și înregistrate la fabrică, care să ateste că .X. Spa, societate afiliată, a efectuat serviciile facturate, prezentând doar contract, facturi, anexe la facturi semnate de directorul .X., insuficiente pentru a justifica că serviciile respective sunt utilizate în desfășurarea activității economice a societății.

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.150 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.41 lit.a) și b) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor de consultanță facturate de .X. Spa.

3. Referitor la livrările intracomunitare de bunuri, în baza prevederilor art.10 alin.(1) din anexa nr.1 la O.M.F.P. nr.2222/2006 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, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind justificarea încadrării corecte în categoria operațiunilor scutite cu drept de deducere a TVA.

Având în vedere că pentru unele operațiuni, societatea nu a justificat cu documente de transport corecte și complet întocmite, de tip CMR, precum și faptul că, din datele oferite de aplicația informatică cLynx, a rezultat că unele societăți comerciale cu sediul în Uniunea Europeană au avut calitatea de clienți, cât și de furnizori ai SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat control încrucișat de tip SCAC 2004, către autoritățile fiscale din .X., .X., .X. și .X., constatându-se următoarele:

a) -în ceea ce privește livrările intracomunitare realizate către .X., în perioada octombrie 2008-septembrie 2011, în valoare de .X. lei, autoritățile fiscale .X. au comunicat că verificarea nu a fost posibilă întrucât societatea .X. nu a răspuns solicitării de prezentare la organul fiscal cu documentele solicitate, iar din analiza bazei de date a rezultat că aceasta a declarat achizițiile de la furnizorul român pentru perioada menționată.

-în ceea ce privește livrările intracomunitare realizate către .X., în luna octombrie 2010, în valoare de .X. lei, autoritățile fiscale .X. au comunicat că verificarea nu a fost posibilă întrucât societatea .X. nu a putut fi contactată, această societate figurând cu cod de TVA inactiv începând cu data de .X./2011, precum și faptul că societatea .X. a declarat achizițiile intracomunitare de .X. pentru trimestrul III 2010 fără să existe niciun fel de date în legătură cu această achiziție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a justificat, în integralitate, aplicarea scutirii de TVA cu drept de deducere pentru operațiunile de livrări intracomunitare către societățile .X., în sensul că facturile nu au fost însoțite de scrisori de trăsură de tip CMR complet întocmite.

Astfel, din totalul de .X. lei, reprezentând livrări intracomunitare către .X., societatea nu a prezentat documente de tip CMR complet și corect întocmite pentru suma de .X. lei, iar pentru livrarea intracomunitară către .X., scrisoarea de trăsură CMR nu a fost completată la secțiunea .X. „Destinatar”, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat incorectă aplicarea scutirii de TVA pentru aceste livrări intracomunitare.

b) în ceea ce privește livrările intracomunitare realizate către .X., în perioada noiembrie 2007 - septembrie 2011, în valoare de .X. lei, autoritățile fiscale italiene nu au remis un răspuns până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, iar întrucât o parte a

documentelor de transport de tip CMR aferente acestor livrări societatea nu le deține, unele nu sunt complet și corect întocmite, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente justificative aferente operațiunilor reprezentând livrări intracomunitare.

Astfel, din totalul de .X. lei, societatea nu a prezentat niciun document de tip CMR pentru suma de .X. lei, iar pentru livrările intracomunitare în sumă de .X. lei, societatea a prezentat scrisori de trăsură CMR incomplet întocmite, respectiv acestea nu au fost completate la secțiunea .X. „Destinatar”, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu a respectat prevederile art.10 alin.(1) lit.b) din O.M.F.P. nr.2222/2006 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.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea care a realizat vânzarea și care a aplicat scutirea de TVA era obligată să facă dovada faptului că mărfurile în cauză au părăsit în mod fizic teritoriul național, așa cum s-a statuat prin Hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în data de 27.09.2007 în cauza C-409/04.

De asemenea, conform prevederilor art.6 alin.(1) lit.d) al Decretului nr.451/20.11.1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină locul și data primirii mărfii.

În condițiile în care documentele de transport de tip CMR aferente unor facturi de livrare lipsesc ori nu au fost corect și complet întocmite, respectiv lipsește ștampila societății care a recepționat bunurile, semnătura unui delegat al acesteia, mențiunile legate de data, locul și ora la care s-a făcut recepția, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul nu a luat toate măsurile rezonabile pentru a fi în măsură să facă dovada că bunurile înstrăinate au părăsit în mod efectiv teritoriul național după data predării lor către clienți sau către societățile de prestări servicii de transport, prin urmare, au stabilit că societatea nu beneficiază de scutirea TVA pentru operațiunile de livrare menționate, calculând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora în sumă de .X. lei (situație detaliată în anexele nr.41 și nr.42).

4. Având în vedere pct.4 „Livrări românești suspecte” la Raportul privind neconcordanțele existente în sistemul VIES, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost identificate unele livrări ale societății către .X., CUI .X., raportate ca fiind realizate în perioada când codul de TVA al acestui client nu mai era activ din data de .X./2009, aspect confirmat prin adresa nr..X./2013. Facturarea s-a efectuat în perioada .X./2010 – .X./2010, astfel:

- fact..X./2010 în valoare de .X. lei;
- fact..X./2010 în valoare de .X. lei;
- fact..X./2010 în valoare de .X. lei;
- fact..X./2010 în valoare de .X. lei.

În conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările sus menționate, nu se aplică scutirea de TVA, stabilind astfel taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de **.X. lei**.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au calculat pentru TVA stabilită suplimentar în sumă totală de **.X. lei**, accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120¹ alin.(1) (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de prestări de servicii emise de .X. SRL, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă contradicții și neconcordanțe între documentele anexate la dosarul cauzei și constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, SC .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL contractul cadru de prestări servicii nr. .X./2007 și actul adițional nr..X./2009, care au avut ca obiect prestarea de:

-Servicii de consultanță pentru afaceri și management, îndrumare și asistență operațională; gestionarea activității legale și financiar-fiscale a clientului; proiectarea sistemului contabil, programe de eficientizare a acestuia și proceduri de control al bugetului; asistență privind planificarea, organizarea eficientă și control, managementul informației, etc;

-Servicii de contabilitate primară, inclusiv asistență și reprezentare în relația cu autoritățile publice; servicii de studiere a pieței și de sondaj, servicii de intermediere (brokerage) pentru întreprinderi, servicii de închiriere și subînchiriere a bunurilor imobiliare proprii sau închiriate, servicii de închiriere a mașinilor și echipamentelor de birou, servicii de închiriere/leasing operațional mașini și echipamente de birou, reprezentare în relația cu Autoritățile Publice, depunerea declarațiilor/altor documente la instituțiile abilitate, administrare și intermediere dintre client și avocat, consultant fiscal, arhivare contracte și ținerea unei evidențe precise a acestora, verificarea primară a documentelor, etc.

SC .X. SRL (denumită anterior SC .X. SRL) a înregistrat, în perioada 2007-2011, în evidența contabilă taxa pe valoare adăugată deductibilă în sumă totală de **.X. lei**, aferentă serviciilor prestate mai sus menționate.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat din analiza contractului sus menționat, cât și din documentele justificative prezentate de societate, că serviciile care fac obiectul contractului nr. .X./2007 nu erau necesare întrucât puteau fi și erau desfășurate de personal angajat cu contract de muncă la SC .X. SRL și care avea atribuții în acest sens stabilite prin fișa postului, respectiv de dl. .X. – director, d-na .X. în calitate de director financiar, d-na .X. – economist, d-na .X. – economist și d-na economist.X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de SC .X. SRL nu reprezintă activități care să excedă atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat din .X., respectiv directorul societății, directorul de fabrică, directorul financiar și economiști angajați, iar societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative, respectiv procese-verbale încheiate și înregistrate la fabrică pentru a justifica faptul că serviciile

facturate sunt necesare desfășurării activității economice a societății. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de **.X. lei** în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.41 lit.a) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea anexează *“corespondența personalului (e-mail-uri) și a .X. SRL – domnul .X. din perioada verificată constând în acte, documente, instrucțiuni, precizări meeting-uri”, cât și fișele de post ale d-nei .X. angajată a SC .X. SRL, care în perioada mai 2007 - iunie 2011 a avut încheiat contractul de muncă parțial de lucru de 2 ore pe zi cu SC .X. SRL iar “fișa d-nei .X. luată în considerare de echipa de control este cea actualizată, respectiv semnată la data de .X./2013, data care este în afara perioadei de verificare, respectiv .X./2012”, a d-nei .X. care deținea funcția de “șef birou serviciu administrativ” de la data angajării până la data schimbării funcției în manager financiar în anul 2010, “fișe de post anterioare, față de cele luate în considerare de echipa de control”.*

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a fișelor de post ale personalului angajat cu contract de muncă la SC .X. SRL, se rețin următoarele:

-la data de .X./2007 a fost întocmită de către SC .X. SRL (denumită anterior SC .X. SRL), fișa de post pentru d-na .X., economist, cu următoarele atribuții de serviciu înscrise la punctul „7.1 Atribuții și sarcini profesionale:

7.1.1 *Preluare contabilitate de la societatea de contabilitate*

7.1.2 *Păstrează secretul de serviciu, de personal, de furnizori, de clienți;*

7.1.3 *Va aduce la cunoștința Administratorului orice situație care constituie un pericol de accidentare sau îmbolnăvire profesională, pentru persoana lui sau pentru ceilalți angajați;*

7.1.4 *Execută alte sarcini trasate de conducerea executivă a societății.”*

De asemenea, la punctul „8 Condițiile postului”, respectiv pct.8.1, d-na .X. era încadrată cu un „Program: 2 ore/zi, săptămâna normală de lucru”.

Începând cu data de .X./2008 au fost schimbate atribuțiile d-nei .X., întocmindu-se de către contestatară o altă fișă de post.

-la data de .X./2007 a fost întocmită de către SC .X. SRL (denumită anterior SC .X. SRL), fișa de post a d-nei .X. pentru postul de șef birou serviciu administrativ, unde la punctul 7.1 avea următoarele “Atribuții și sarcini profesionale:

7.1.1 *păstrează secretul de serviciu, de personal, de furnizori, de clienți;*

7.1.2 *planificarea, coordonarea și controlul activității personalului administrativ (pază, curățenie, întreținere, protocol);*

7.1.3 *întocmirea graficelor de pază și a pontajelor de prezență pentru muncitorii necalificați și personalul din cadrul biroului Administrativ;*

7.1.4 *aprovizionarea sau avizarea aprovizionării cu rechizite, papetărie și alte materiale necesare pentru întreținere și alte reparații necesare la firmă;*

7.1.5 *verificarea privind întocmirea recepțiilor și bonurilor de consum la magazia firmei pentru materialele cumpărate și predarea recepțiilor la biroul financiar-contabil pentru decontări;*

7.1.6 *asigurarea cazării și protocolului delegațiilor venite în organizație;*

7.1.7 *întocmirea planului de paza, avizarea acestuia și a actelor aferente;*

7.1.8 avizarea și supervizarea activității de colectare a deșeurilor industriale și neindustriale, de evacuare și de predare a acestora spre valorificare;

7.1.9 asigurarea aplicării prevederilor legale referitoare la confecționarea stampilelor, folosirea și evidența ștampilelor;

7.1.10 asigurarea instruirii pe linie de Protecția Muncii și Prevenirea și Stingerea Incendiilor a personalului de pază și a muncitorilor necalificați din cadrul departamentului administrativ;

7.1.11 oferirea de informații referitoare la pază și ordinea din cadrul organizației, la solicitările organelor de poliție;

7.1.12 instruirea personalului din subordine, și delegarea sarcinilor pentru înlocuirea secretarei în timpul concediului de odihnă și zilnic, pe perioadele în care aceasta ridică corespondența de la poștă;

7.1.13 va aduce la cunoștința directorului orice situație care constituie un pericol de accidentare sau îmbolnăvire profesională, pentru persoana lui sau pentru ceilalți angajați;

7.1.14 execută alte sarcini trasate de conducerea executivă a societății.”

Potrivit argumentelor contestatarei, în anul 2010 au fost schimbate atribuțiile d-nei .X., aceasta fiind încadrată în funcția de manager financiar.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au constatat că necesitatea serviciile prestate de d-na .X. și d-na .X. contestatarei, nu se justifică întrucât SC .X. SRL avea, în perioada 2007-2011, angajat personal calificat ale cărui atribuții se regăsesc în Anexa nr.1 la contractul de prestări nr. .X./2007.

Or, din analiza fișelor de post aferente anului 2007 întocmite pentru d-na .X. și d-na .X., precum și a Anexei nr.1 la contractul de prestări nr..X./2007, organul de soluționare a contestației reține faptul că există neconcordanțe, în sensul că serviciile înscrise în anexa la contract nu coincid cu atribuțiile înscrise în fișele celor două angajate valabile pentru anul 2007.

Astfel, servicii de consultanță pentru afaceri și management, de gestionarea activității legale și financiar-fiscale a clientului; servicii de contabilitate primară; servicii de studiere a pieței și de sondaj etc., așa cum sunt prevăzute în Anexa 1 la contractul de prestări servicii din .X./2007, nu se regăsesc ca atribuții în fișele de post ale d-nei .X. și d-nei .X. aferente anului 2007.

Având în vedere existența contradicțiilor între documentele prezentate de societate și analizate mai sus și constatările organelor de inspecție fiscală, prin adresele nr. .X. din data de .X./2014 și din data de .X./2014, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Direcției generale .X. să precizeze *„în ceea ce privește operațiunile efectuate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL, în perioada 2007 – 2011, dacă atribuțiile înscrise în fișele de post ale salariaților contestatei aferente acestei perioade se regăsesc punctual în cadrul contractului de prestări servicii încheiat între cele două societăți și pentru care nu ați acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei”*, anexând în acest sens documentele, respectiv fișele de post prezentate de contestatară.

Prin adresa nr..X. din data de .X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. au precizat că *„Atribuțiile de serviciu, înscrise în fișele posturilor întocmite în baza contractelor de munca încheiate cu salariații contestatei, aferente perioadei 2007 – 2011, se regăsesc punctual în cadrul contractului de prestări servicii nr. .X./2007 încheiat între SC .X. SRL în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de prestator.*

Echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de .X. lei, având în vedere faptul că serviciile prestate de SC .X. SRL nu au fost necesare, atâta timp cât SC .X. SRL avea angajat personal propriu calificat pentru a le efectua”.

Astfel, din adresa mai sus menționată rezultă că **„doamna .X. a avut calitatea de director financiar încă din anul 2008, așa după cum reiese din accesarea informațiilor din internet”** și avea atribuții stabilite în fisa de post la pct. 7.1 **“Atribuții și responsabilități profesionale:**

7.4.1. Organizează, îndrumă, conduce, controlează și răspunde de desfășurarea în mod eficient a activității financiar-contabile a societății în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare.

7.4.2. Preia datele din partea compartimentului contabilitate și le interpretează din punct de vedere financiar.

7.4.3. Elaborează bugetul de venituri și cheltuieli împreună cu celelalte departamente ale societății: vânzări, logistică, administrativ.

7.4.4. Asigură înregistrarea sistematică și cronologică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația patrimonială și la rezultatele economice ale firmei, atât pentru necesitățile proprii, cât și în relațiile cu ceilalți agenți economici: clienți, furnizori, bănci, organele financiar-fiscale.

7.4.5. Organizează și supervizează controlul financiar asupra gestionării resurselor financiare, precum și încasarea la timp a

creanțelor.

7.4.6. *Efectuează studii și analize privind potențialul financiar al companiei, eficiența utilizării fondurilor financiare, creșterea rentabilității și a altor indicatori financiari.*

7.4.7. *Întocmește diverse rapoarte cerute de conducerea executivă a societății.”*

Organul de soluționare a contestației nu poate reține precizarea organelor de inspecție fiscală, întrucât perioada supusa impozitării a fost 2007-2011, iar pentru anul 2007, din documentele anexate la dosar rezultă că .X. a fost încadrată ca șef birou serviciu administrativ, având alte atribuții decât cele precizate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește fișa de post a d-nei .X., organele de inspecție fiscală au precizat că *“pentru anul 2007-2008, în calitate de economist”* atribuțiile acesteia conform pct 7.1.8 erau de *“Consultanță aspecte legale și fiscale, mod de întocmire documente, mod de înregistrare documente (situații complexe)”*.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține precizarea organelor de inspecție fiscală, întrucât perioada supusa impozitării a fost 2007-2011, iar pentru anul 2007, din documentele anexate la dosar rezultă ca .X. a fost încadrată ca economist având alte atribuții decât cele precizate de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, nu poate fi reținută precizarea organelor de inspecție fiscală întrucât din fișa de post a d-nei .X., analizată de organele de inspecție fiscală, rezultă relația contractuală a acesteia cu o altă societate, respectiv .X. .X. SRL și nu cu societatea contestată.

Astfel, spre exemplificare, din fișa postului d-nei .X. angajată a .X. .X. SRL rezultă că aceasta avea ca atribuții:

“7.1.1 Discuții, analiză, verificare la preluare contabilitate de la societatea de contabilitate, pentru clienții societății.

7.1.2 Păstrază secretul de serviciu, de personal, de furnizori, de clienți, în toate situațiile,

7.1.3 Menține interfața cu managementul din .X., raportări, informări, organizează diverse întâlniri pentru clienții societății,

7.1.4 Întocmire documentație în vederea depunerii cererii obținere certificat fiscal,

7.1.5 Raportările către BNR și Statistică pentru clienții societății, etc.[...]”

Având în vedere contradicțiile existente între documentele anexate la dosar și constatările organelor de inspecție fiscală, precum și faptul că în urma repetatelor solicitări adresate organelor de inspecție fiscală nu s-a putut clarifica situația de fapt, ținând cont de neconcordanțele dintre conținutul fișelor de post aferente anului 2007 și concluziile organului de inspecție fiscală pentru toată perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a concluziona dacă în toată perioada supusă inspecției fiscale atribuțiile înscrise în fișele de post ale salariaților se regăsesc punctual în cadrul contractului de prestări servicii, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și cu pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit codului de procedură fiscală, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță și management facturate de către .X. Spa din .X., societatea mamă, în baza Contractului de prestări servicii fn/2006 și a actelor adiționale aferente, în condițiile în care o remunerație pentru astfel de activități nu poate fi cerută având în vedere relațiile juridice care le guvernează, respectiv de afiliere, și în condițiile în care nu justifică necesitatea achiziției acestora, societatea având personal angajat cu atribuții și responsabilități în acest sens.

În fapt, SC .X. SRL (denumită anterior SC .X. SRL) face parte din Grupul .X. și este afiliată cu societatea SC .X. SpA din .X., societate mamă.

SC .X. SRL a încheiat cu societatea mamă SC .X. SpA un Contract de prestări servicii fn/.X./2006 și actele adiționale nr.1,2,3,4,5 și 6, având ca obiect servicii de consultanță și management prin intermediul personalului propriu detașat în .X. în acest scop și care constau în principal în: *„Servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție; servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic; servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției; configurare PC, rețea calculatoare, server și alte servicii conexe”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.41 lit.a) și b) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate nu erau necesare și nu reprezentau activități care să excedă atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat din .X., respectiv de dl. .X. – director, având atribuții în acest sens stabilite prin fișa postului, cât și de dl..X. - director de fabrică .X., societatea nepunând la dispoziție documente legale, respectiv procese-verbale încheiate și înregistrate la fabrică, care să justifice prestarea lor.

Astfel, organele de inspecție fiscală în temeiul art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.41 lit.a) și b) din Normele de aplicare ale art.11 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.150 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nu au acordat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de **.X. lei** aferentă prestărilor de servicii efectuate de SC .X. SpA.

În drept, așa cum s-a prevăzut la Titlul I “Dispoziții generale” prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...],

coroborate cu prevederile pct.41 lit.a) și b) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultantă sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Din textul de lege reiese faptul că autoritatea fiscală are dreptul să recalifice orice tranzacție care are scop parțial sau exclusiv fiscal, iar între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultantă sau funcții similare sunt deduse prin intermediul societății-mamă nefiind cerută nicio remunerație pentru aceste activități.

Totodată, se reține faptul că prestarea serviciilor și necesitatea efectuării acestora trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

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

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că SC .X. SRL a încheiat un Contract de prestări servicii nr./X./2006 și actele adiționale nr.1,2,3,4,5 și 6 cu societatea mamă .X. Spa din .X., având ca obiect servicii de consultanță și management prin intermediul personalului propriu detașat în .X. în acest scop și care constau în principal în: *„Servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție etc.”* unde prețul contractului era stabilit *„pe baza unui tarif orar, neunitar, determinat pe baza pregătirii și a experienței personalului ce va fi delegat pentru prestarea serviciilor[...]”*, iar *„Timpul efectiv alocat prestării serviciului va fi evidențiat de fiecare profesionist într-o fișă proprie de activitate, cuprinzând totodată și descrierea serviciului prestat.[...]”*.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, natura serviciilor facturate în baza contractului încheiat, prin care SC .X. SRL a dedus TVA în sumă de **.X. lei**, respectiv de management și consultanță, precum și relația juridică care le guvernează, rezultă că o remunerație pentru astfel de activități nu poate fi cerută, în condițiile în care nu furnizează servicii, care să fie necesare desfășurării activității prin raportare la atribuțiile propriilor angajați ai contestatarii în perioada analizată.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din anexele la facturile emise de .X. Spa, se reține că serviciile au fost prestate de persoane italiene delegate de societatea mamă, respectiv .X. a efectuat operațiuni de *„Verificare achiziții tehnice. Întreținere instalații de producție, achiziție materie primă, vânzări externe”*, .X. a efectuat operațiuni de *„Verificare și întreținere linie de producție, achiziție materie primă, vânzări externe”*, .X. a efectuat operațiuni de *„Coordonare activitate hala de producție, analiză productivitate, analiză*

situații financiare, analiză economică, decizii, aprobare politici contabile, aprobare situații financiare”, etc.

Din analiza documentelor anexate Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că SC .X. SRL (fostă SC .X. SRL cu sediul în .X., jud..X.) avea angajat cu Contract individual de muncă înregistrat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, începând cu data de .X./2007, pe dl..X. în funcția de Director la sediile din “.X. și .X.”, cod .X., *conform Clasificării ocupațiilor din .X.*, respectiv *Director societate comercială.*

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că SC .X. SRL, conform actului constitutiv este administrată și reprezentată de un număr de .X. administratori, numiți pe o perioadă de 4 ani. De asemenea, prin actul constitutiv al societății, administratorul .X. a fost mandatat la „Capitolul VI – ADMINISTRAREA SOCIETĂȚII” să reprezinte societatea în raport cu terții, iar la lit.d) *„exercită orice activitate și ia orice decizie legată de administrarea ordinară a Societății”.*

Se reține că administratorul .X. se regăsește și printre specialiștii societății mamă .X., care a facturat servicii de consultanță și management conform Contractului de prestări servicii fn/.X./2006.

Din analiza situației prezentate, se reține că în rapoartele lunare întocmite ca anexă la facturi, au fost menționate activități curente, care pentru administratorul societății reprezintă atribuții de serviciu.

Mai mult, potrivit prevederilor art.70 alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată: *“Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.[...].”*

Prin urmare, se reține că, serviciile contractate, respectiv servicii de control, verificare, întreținere, coordonare linie de producție, instalații de producție, hala de producție; servicii de supervizare a achizițiilor de ordin tehnic; servicii de aliniere la standardele producătorului .X. și control al calității producției; configurare PC, rețea calculatoare, server și alte servicii conexe, și cele efectuate, respectiv coordonare activitate hala de producție, analiză productivitate, analiză situații financiare, analiză economică, decizii, aprobare politici contabile, aprobare situații financiare, sunt de natura obligațiilor pe care le au administratorii, respectiv sunt activități pentru care nu poate fi cerută o renumerație, și, totodată, ale directorilor de societate retribuiți

în acest sens, iar în acest context rezultă că nu există o bază impozabilă și nu se pot încadra ca achiziții a căror taxă pe valoarea adăugată putea fi dedusă în sensul art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în condițiile în care serviciile facturate de .X., societatea mamă, reprezintă activități pentru care SC .X. SRL avea angajat personal cu contract de muncă cu atribuții și responsabilități în acest sens stabilite prin fișa postului, societatea nu justifică necesitatea achiziției acestora, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei având în vedere că societatea nu a făcut dovada necesității prestării serviciilor de consultanță și management, acestea nu exced atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității.

Referitor la susținerea societății prin care „*nu avea personal pregătit [...], în condițiile în care funcția de director de fabrică, respectiv d-nul .X., este atribuită unei persoane a cărei încadrare inițială în contractul de muncă este „tehnician de morărit”*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea avea personal pregătit încadrat cu contract de muncă începând cu data de .X./2007, în persoana d-lui..X. având funcția de Director atât la sediul din .X., cât și la sediul din .X., iar ulterior dl. .X. a fost numit director de fabrică la data de .X./2010, conform fișei de post anexată la dosarul cauzei. Mai mult, din fișa postului a d-lui .X. rezultă că acesta se subordonează direct administratorului, reprezintă societatea potrivit srcinilor de serviciu, iar din „*7.1 Atribuții și sarcini profesionale*” rezultă că organiza și controla întreg procesul de producție a fabricii de la .X..

În ceea ce privește documentele depuse de societate în susținerea contestației „*corespondență relevantă, studii, acte, documente, contracte, instrucțiuni, etc*”, se reține că acestea nu sunt de natură să facă dovada necesității achiziției serviciilor, în condițiile anterior citate.

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 societatea nu a adus argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor de consultanță și management, și în mod legal au calculat accesoriile aferente 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. 450/2013 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 **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, precum și pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adăugată aferentă unui număr de .X. livrări intracomunitare, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României.

În fapt, în perioada verificată, societatea a emis facturi pentru livrări de bunuri înregistrate în evidența contabilă ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul țării, astfel că au fost încălcate prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) lit.b) din OMFP nr.2222/2006 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, art.6 alin.(1) lit.d) din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) și au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

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 scutite de taxă:

„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, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 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.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„ (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 .X. 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 .X. în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

De asemenea, în speță se reține faptul că prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ 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./2009, anexat în copie la dosarul cauzei.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată nu beneficiază 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 făcut dovada pentru un număr de .X. operațiuni, că bunurile au părăsit teritoriul României.

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

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

Prin urmare, exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură, cel care însoțește marfa, este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:
- a) locul și data întocmirii sale;
 - b) numele și adresa expeditorului;
 - c) numele și adresa transportatorului;
 - d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;
 - e) numele și adresa destinatarului;
 - f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
 - g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
 - h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;

i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);

j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;

k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către beneficiari intracomunitari au părăsit teritoriul României.

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 societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL are obligația colectării 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. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția Generală .X..

4.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de scutirea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, în condițiile în care aceasta a probat respectarea prevederilor OMFP nr.2222/2006 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.

În fapt, în perioada verificată, societatea a emis 84 facturi pentru livrări de bunuri înregistrate în evidența contabilă ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat facturi de livrare însoțite de documente de transport CMR care nu sunt completate potrivit Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), iar în temeiul prevederilor art.128 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) lit.b) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că *“s-au făcut confirmări ulterioare”* și sunt dovedite cu *“liste de situații și documente care sunt anexate”* în susținerea contestației.

În drept, așa cum s-a reținut la pct.3 din prezenta decizie, 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 .X. în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare, și 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.

Totodată, se reține că în ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, întocmită conform prevederilor Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste .X. la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR).

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru un număr de .X. de livrări intracomunitare.

În susținerea contestației, societatea a prezentat copii ale CMR-urilor din analiza cărora organul de soluționare a contestației s-a aflat în imposibilitatea de a stabili situația de fapt având în vedere că o parte din aceste CMR-uri sunt ilizibile, iar altele nu au putut fi corelate cu facturile emise.

Având în vedere faptul că organul de inspecție fiscală este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, conform prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru clarificarea stării de fapt fiscale, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., cu adresa nr. .X./X./2014 să precizeze dacă pentru documentele depuse în susținerea contestației sunt, sau nu, îndeplinite toate condițiile impuse de lege în ceea ce privește scutirea de TVA aferentă livrărilor intracomunitare efectuate de SC .X. SRL în perioada supusă inspecției fiscale.

Prin adresa nr..X./X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./2014, anexată în original la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. au precizat că **“s-a constatat că din cele .X. operațiuni de livrare, contestatarea îndeplinește condițiile de acordare a scutirii pentru un număr de .X. operațiuni, [...]”**.

Referitor la cele .X. de operațiuni de livrare intracomunitară pentru care se recunoaște dreptul la scutire, arătăm că SC .X. SRL a îndeplinit condițiile prevăzute de lege în ceea ce privește scutirea de taxă pe valoarea adăugată.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale în vigoare anterior explicitate, precum și precizările organelor fiscale din adresa nr. nr..X./X./2014, se reține că SC .X. SRL întrunește condițiile pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri justificate cu documente de transport – CMR-uri.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația formulată de SC .X. SRL și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

5.În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul 3) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, iar la punctul 4) din prezenta decizie s-a admis contestația pentru TVA în sumă de **.X. lei** și s-a anulat parțial Decizia de impunere nr. **.X./2013**, și întrucât organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată cumulat, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013** emisă de Direcția generală .X. **pentru suma de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile aferente debitului datorat conform celor reținute în prezenta decizie.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestația formulată SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., în temeiul art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea au stabilit suplimentar în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă livrărilor intracomunitare facturate în perioada .X./2010 – .X./2010, către .X., CUI .X., client care avea codul de TVA inactiv din data de .X./2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat, în temeiul art.120 alin.(7) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X./2013, contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în

susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr..X./2013, cu privire la aceste sume stabilite suplimentar în sarcina sa, conform prevederilor pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a), lit.b) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,

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

3. Admiterea parțială a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și anularea în mod corespunzător a deciziei de impunere contestată pentru această sumă.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

Punctele 1, 2 și 4 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL