



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 341 din 2012
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. .X. Inc. S.R.L. .X. SUA
Sucursala .X. România
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906468/16.03.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./14.03.2012 asupra contestației formulată de S.C. .X. Inc. S.R.L. .X. S.U.A. - Sucursala .X. România cu sediul în comuna .X., sat X, strada X FN, județul X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 întocmit de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală.

S.C. .X. Inc. S.R.L. .X. S.U.A. - Sucursala .X. România este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J12/X/2004 are codul unic de înregistrare fiscală X, fiind sucursală a .X. .X. Inc. .X. S.U.A., persoană juridică straină.

S.C. .X. Inc. S.R.L. .X. S.U.A. - Sucursala .X. România contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite

de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente.

Deși prin contestație S.C. .X. Inc. S.R.L. .X. S.U.A. - Sucursala .X. România contestă suma de .X. lei reprezentând TVA și suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente, deoarece suma de TVA defalcată în contestație este de .X. lei cu accesorii aferente în cuantum de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor se va investi pentru aceste din urmă sume.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011, respectiv **17.01.2012**, conform semnăturii olografe de pe adresa de confirmare a primirii actelor administrative contestate, 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, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. la data de **15.02.2012** sub nr.X, conform ștampilei Serviciului Registratura generală al acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile 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 legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. Inc. S.R.L. .X. SUA - Sucursala .X. România, denumită în continuare .X. Sucursala.

I. Prin contestația formulată, .X. Sucursala arată că este sucursală a .X. .X. Inc. .X. S.U.A., persoană juridică din Statele Unite ale Americii cu sediul social în X, statul .X..

.X. Sucursala susține că .X. S.U.A. a fost desemnată în anul 2003, câștigătoarea contractului de achiziții publice organizat de Guvernul României privind proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X., denumită în continuare "Proiectul", motiv pentru care a încheiat un contract cu Compania Națională X din România - S.A. (denumită în continuare CN.X.) din partea Guvernului României.

În vederea derulării lucrărilor de proiectare și construcție a .X. .X.-.X.-.X., conform specificațiilor din contractul încheiat cu CN.X., în luna decembrie 2004, .X. S.U.A. a semnat un contract de asociere cu .X. & .X. B.V., denumită în continuare “.X.”.

Totodată, .X. S.U.A. și .X. au deschis fiecare o sucursală în România, denumite în continuare “.X. Sucursala” și respectiv “.X. Sucursala”, ambele înregistrate pentru scopuri fiscale la autoritățile fiscale competente din România.

Structura asocierii fără personalitate juridică prezentată mai sus este conformă cu cea agreată și practică în general între .X. S.U.A. și .X. și a fost pusă în practică cu ocazia mai multor proiecte desfășurate în comun în diverse jurisdicții ale Uniunii Europene sau din afara acesteia.

Având în vedere complexitatea și amploarea Proiectului, .X. Sucursala a înregistrat cheltuieli semnificative cu serviciile și bunurile achiziționate în acest sens, cea mai mare parte a acestora provenind de la subcontractorii săi români.

Mai mult, deoarece serviciile executate în cadrul Proiectului au fost facturate către CN.X., după semnarea și acceptarea de către acesta a Certificatelor de plată interimare referitoare la stadiul lucrărilor până la respectivul moment (denumite în continuare CPI), .X. Sucursala a fost în poziție de rambursare a TVA în perioada cuprinsă între 01.12.2007 și 30.06.2008. Urmare inspecției fiscale ulterioare efectuate în scopul stabilirii legalității solicitărilor de rambursare de TVA depuse până la 30.06.2008, .X. Sucursala a încasat suma de .X. lei.

1. Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** cuprinsă în decontul lunii decembrie 2007 pentru care nu a fost acordată deductibilitatea, .X. Sucursala susține că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 prin care s-a verificat perioada de până la 30.10.2007 nu s-a acordat drept de deducere a respectivei sume, pe motiv că suma a fost dedusă în avans.

Suma de .X. lei este compusă din :

- .X. lei reprezentând TVA dedusă în avans de către contestatoare prin Decontul de TVA pe luna decembrie 2007 aferentă facturilor de achiziții nr.X, nr.X și nr.X din 01.11.2007 emise de S.C. .X. S.R.L. și nr..X./01.11.2007 emisă de .X. S.R.L.,
- .X. lei reprezentând TVA deductibilă, dublată în jurnalul de achiziții pe luna octombrie 2007, aferentă facturilor nr..X./27.09.2007 emisă de S.C. .X. S.A. și nr..X./29.09.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L.,

- .X. lei reprezentând TVA deductibilă dublată de .X. Sucursala, aferentă facturilor nr..X./24.09.2007 emisă de S.C. .X. x S.R.L., nr..X./09.09.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. și nr..X./04.10.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L.

.X. Sucursala invocă în susținere prevederile art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a), art.147¹ alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei, .X. Sucursala recunoaște că a raportat eronat drept TVA deductibilă respectiva sumă prin Decontul de TVA la luna octombrie 2007, deși respectivele facturi de achiziție au fost emise în luna noiembrie 2007 și deci în mod corect prin Decizia de impunere nr..X./21.12.2007 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007, anterioare prezentei inspecții fiscale, nu a fost acordat dreptul de deducere, pe motiv că TVA în sumă de .X. a fost dedusă în avans și anume înainte de momentul îndeplinirii condițiilor legale privind deducerea TVA.

Totuși, prin Decontul de TVA la luna decembrie 2007, .X. Sucursala a raportat drept TVA deductibilă, suma de .X. lei, la rândul 23 "*Regularizări taxă dedusă*", pe motiv că era aferentă unei perioade anterioare și anume luna noiembrie 2007, iar suma nu putea fi înregistrată prin Decontul de TVA la luna noiembrie 2007, având în vedere că actele administrative fiscale anterioare, susmenționate au fost emise abia în luna decembrie 2007.

Decizia societății de a deduce TVA în sumă de .X. lei este motivată de faptul că a achiziționat serviciile de închiriere mijloace de transport necesare asigurării mobilității angajaților în diferite locații ale "*Proiectului*" în vederea utilizării acestora în scopul activității sale taxabile referitoare la proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X., având la bază facturi emise de prestatorii respectivelor servicii și care îndeplinesc condițiile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. Sucursala susține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată a operațiunilor pentru a stabili dacă societatea poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei în perioada fiscală analizată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./13.12.2011.

De asemenea, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a îndruma .X. Sucursala în ceea ce privește rectificarea sau depunerea de documentații suplimentare, astfel încât corectarea operațiunilor sale să fie conformă cu normele legale, conform analizei stării de fapt ce trebuia efectuată, în conformitate cu prevederile art.105 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei dublată prin jurnalul de TVA și suma de .X. lei dublată prin Decontul de TVA, .X. Sucursala susține următoarele :

a) factura nr..X./27.09.2007 emisă de S.C. .X. S.A. a fost înregistrată astfel :

- cu semnul “+” la primul rând din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,
- cu semnul “-” la rândul 34 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnal privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,

b) factura nr..X./29.09.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. a fost înregistrată astfel :

- cu semnul “+” la rândul 2 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la Rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,
- cu semnul “-” la rândul 37 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,

c) factura nr..X./24.09.2007 emisă de S.C. .X. X S.R.L. a fost înregistrată astfel :

- cu semnul “+” la rândul 2 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la Rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,
- cu semnul “-” la rândul 32 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,

d) factura nr..X./09.10.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. a fost înregistrată astfel :

- cu semnul “+” la rândul 4 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la Rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,
- cu semnul “-” la rândul 799 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la rândul 17 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,

e) factura nr..X./04.10.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. a fost înregistrată astfel :

- cu semnul “+” la rândul 5 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la Rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,

- cu semnul “-“ la rândul 802 din jurnalul de achiziții denumit “*Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007*”, precum și la rândul 17 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007.

În concluzie, .X. Sucursala susține că rezultatul acestor reglări contabile nu este de natură să influențeze poziția TVA la luna decembrie 2007 și nici să afecteze colectarea TVA la bugetul de stat.

Prin refuzul acordării dreptului de deducere pentru TVA doar pentru valorile înregistrate cu semnul plus și nu și acelor înregistrate simultan cu semnul minus, rezultă că lui .X. Sucursala i-a fost refuzat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în două instanțe de către organele de inspecție fiscală și anume prima dată prin Decizia de impunere anterioară, nr..X./21.12.2007 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 și a doua oară prin decizia inspecției fiscale curente.

.X. Sucursala consideră că a fost încălcat principiul neutralității fiscale, principiu de bază în jurisprudența Uniunii Europene, conform căruia valoarea totală/finală a TVA colectată nu trebuie să fie influențată de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și distribuție a bunurilor sau produselor și totodată invocă în susținere paragraful 92 enunțat în cauza C-255/02 “*Halifax plc. și alții*”.

În lumina argumentației de mai sus, .X. Sucursala consideră că organele de inspecție fiscală au refuzat în mod nejustificat și nelegal dreptul de deducere a TVA în valoare de .X. lei, ca urmare a unei analize limitate doar la rezultatele inspecției fiscale anterioare, încălcând în acest mod procedurile legale ce trebuiau urmate în timpul desfășurării unei inspecții fiscale și principiul neutralității fiscale, prin încălcarea prevederilor art.7 alin.3 și alin.5 din Codul de procedură fiscală, referitoare la exercitarea rolului activ.

2. Referitor la TVA în sumă de **X lei** aferentă Decontului de TVA pe luna ianuarie 2009 pentru care nu a fost acordată deductibilitatea, .X. Sucursala susține că a refacturat către CN.X. taxele vamale achitate pentru produsele pentru care CN.X. nu avea posibilitatea să le achite în termen.

CN.X. nu a fost de acord cu aplicarea TVA de către Sucursala .X. asupra refacturărilor de taxe vamale (ca urmare a urmare indicațiilor organelor de inspecție fiscală desfășurate pentru perioada de până la 31.01.2007) și s-a decis ca CN.X. să solicite opinia oficială a Ministerul Finanțelor Publice cu privire la tratamentul de TVA corect aplicabil în speță, care prin adresa nr..X./16.06.2009 a confirmat că nu trebuie aplicată TVA asupra operațiunilor în cauză.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat speța în discuție și nu au luat în considerare explicațiile și documentele prezentate de contestatară în acest sens, limitându-se să ia măsura de neacordare a dreptului de rambursare a TVA pe baza modului în care această sumă a fost raportată prin Decontul de TVA.

Potrivit contractului încheiat de .X. S.U.A. cu CN.X. cu privire la proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X., CN.X. avea obligația de a suporta taxele vamale aferente importului de echipamente tehnologice, mașini și alte echipamente necesare derulării Proiectului.

Deoarece, CN.X. nu a putut să achite cu promptitudine taxele vamale datorate la momentul importului echipamentelor precizate în vederea primirii liberului de vamă, .X. Sucursala a achitat taxele vamale la momentul importării echipamentelor și a solicitat ulterior lui CN.X., decontarea acestora, fiind astfel incidente prevederile art.137 alin.3 lit.e) din Codul Fiscal și ale pct.19 alin.3 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Contestatară invocă în susținere și prevederile art.126 din Codul fiscal și cele ale pct.2 alin.2 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, considerând că recuperarea taxelor vamale achitate în contul CN.X., care apoi se decontează acestuia, conform cu prevederile contractuale și prevederile H.G. nr.1513/2003 privind mandatul acordat lui CN.X. de semnare a Contractului pentru proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X., nu poate fi clasificată ca o operațiune impozabilă distinctă pentru care .X. Sucursala ar avea obligația de a colecta TVA.

Mai mult, contestatară consideră că are dreptul să reflecte taxele vamale într-o factură de decontare emisă către CN.X., care nu trebuie să fie purtătoare de TVA, deoarece decontarea financiară nu trebuie asociată cu realizarea unei operațiuni impozabile distincte de .X. Sucursala în beneficiul lui CN.X., pe motiv că nu creează niciun avantaj economic distinct și pentru care remunerația ar fi fost valoarea taxelor vamale.

Contestatară arată că prin refuzul organelor de inspecție fiscală de a lua în considerare răspunsul oficial formulat de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la tratamentul de TVA corect aplicabil în speță, transmis prin adresa nr..X./16.06.2009, doar pe motivul că răspunsul nu ar fi fost formulat printr-un act administrativ fiscal opozabil, încalcă prevederile ce reglementează rolul activ de coordonare și îndrumare al organelor de inspecție fiscală cu privire la aplicarea unitară a prevederilor fiscale.

În concluzie, suma de X lei nu reprezintă TVA deductibilă înregistrată de .X. Sucursala fără a deține documente justificative, ci o rectificare a colectării din eroare a sumei TVA aferentă unei perioade anterioare. Cu

toate că suma a fost înregistrată cu semnul „+” la rândul 25 din Decontul de TVA („*Ajustări taxă deductibilă*”) și nu cu semnul „-” la rândul 13 din Decontul de TVA („*Ajustări taxă colectată*”) poziția de TVA la sfârșitul lunii iunie 2009 nu a fost influențată, iar eroarea de formă privind înregistrarea acestei sume în Decontul de TVA nu trebuie să influențeze dreptul de rambursare a respectivei sume, solicitat în baza argumentelor prezentate mai sus.

Contestatară invocă în susținere principiul protecției încrederii legitime dezbătut de CEJ în cauzele comasate C-181/0 și C-183/04 - Elmeka, conform căruia o tranzacție nu va fi supusă TVA dacă această abordare a autorităților fiscale cu privire la tranzacția în discuție a cauzat o așteptare legitimă la nivelul contribuabilului prin faptul că acesta a aplicat tranzacției acest tratament privind TVA, ca urmare a opiniei exprimate în acest sens de o autoritate fiscală.

Având în vedere opinia reprezentanților Ministrului Finanțelor Publice, societatea consideră că s-a născut o așteptare legitimă la nivelul Sucursalei .X. asupra corectitudinii acestui regim de TVA, fapt care a condus la măsuri necesare corectării operațiunilor pentru a se conforma acestei opinii, în sensul că a stornat facturile emise către CN.X. reprezentând taxe vamale refacturate cu TVA colectată.

Contestatară invocă și principiul proporționalității prevăzut de legislația europeană, conform deciziilor CEJ în cazurile reunite C-95 și C-96/97 „*Ecotrade*”, paragrafe 60-71 și în cazul C-146/05 „*Albert Colee*”, conform căruia măsurile întreprinse de statele membre ale Uniunii Europene nu trebuie să excedă ce este necesar în vedere asigurării colectării taxelor, iar penalitățile trebuie să fie proporționale cu gravitatea erorii comise.

3. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **X lei** aferentă unui număr de șase facturi fiscale emise de .X. & .X. X Sucursala .X. România (denumită în continuare .X. Sucursala Ro.) pentru activități economice desfășurate în numele Asocierii în participațiune dintre .X. și .X. S.U.A, contestatară susține că respectivele activități au constat în punerea la dispoziția Asocierii, de personal calificat pentru activitatea de proiectare și construire a .X. .X.-X.-X..

Contestatară arată că .X. S.U.A. a încheiat cu .X., în anul 2004 un contract de asociere în vederea realizării obiectivului contractului de proiectare și construire a .X. .X.-X.-X., conform căruia s-a prevăzut la clauza 6.2 :*“cedarea de personal de fiecare parte în scopul organizării Proiectului și asigurarea altor materiale specificate a echipamentelor și facilităților vor fi asigurate contra cost”*, respectiv la clauza 19.1 : *“Orice*

responsabilitate a uneia dintre părți pe parcursul Proiectului, fie față de beneficiar, fie față de un terț, va fi supusă alocării între părți, în raport cu procentele de participare agreeate specificate în articolul 11.1”.

Totodată, .X. Sucursala a încheiat cu .X. Sucursala X un contract separat de prestări de servicii în vederea realizării obiectivului Autostrada .X.-X.-X., prin care prestatorul se obliga să furnizeze contestatarei diverse servicii în legătură cu Proiectul, respectiv accesul la serviciile personalului său calificat pentru realizarea obiectivului.

Totuși, deoarece .X. Sucursala X. nu a dispus de suficient personal calificat pentru realizarea obiectivului contractului, .X. Sucursala X. a subcontractat serviciile de la o societate afiliată, respectiv .X. .X. VE .X. A.S., denumită în continuare .X. Turcia, prin care aceasta din urmă se obligă să pună la dispoziția contestatarei, personal calificat în vederea realizării obiectivului contractului de proiectare și construire a .X. .X.-X.-X..

Serviciile de punere la dispoziția Asocierii de personal calificat în vederea susținerii realizării obiectivului Autostrada .X.-X.-X. au fost facturate în următoarea succesiune :

- .X. Turcia a facturat serviciile către .X. Sucursala Ro.,
- .X. Sucursala Ro. a facturat la rândul său respectivele servicii către .X. Sucursala.

Contestatară consideră că a facturat serviciile de punere la dispoziție de personal calificat din poziția unui terț și nu ca membru al Asocierii, invocând în susținere prevederile art.127 alin.(9) din Codul fiscal și ale pct.79¹ alin.(2) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal. Totodată, arată că .X. Sucursala X. a acționat ca o persoană impozabilă distinctă în relația cu Asocieria în ceea ce privește serviciile de punere la dispoziție de personal calificat în vederea executării lucrărilor asumate prin contractul privind proiectarea și construirea .X. .X.-X.-X..

Astfel, conform prevederilor art.129 alin.(2) din Codul fiscal, .X. Sucursala Ro. a primit de la .X. Turcia și a prestat ea însăși către .X. Sucursala, serviciile de punere la dispoziția Asocierii de personal calificat necesar proiectării și construirii .X. .X.-X.-X., acționând ca un cumpărător-revânzător al acestor servicii, opinie susținută și de prevederile pct.7 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Contestatară consideră că locul prestării serviciilor de punere la dispoziția Asocierii de personal calificat este în România, conform regulii generale privind locul prestării serviciilor stipulate de art.133 alin.(2) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2010 și în prezent.

Deoarece locul prestării serviciilor este în România, .X. Sucursala Ro. este persoana obligată la plata TVA în sensul prevederilor art.150 alin.(1)

lit.a) din Codul fiscal, deci .X. Sucursala Ro. trebuia să aplice cota standard de TVA asupra valorii serviciilor de punere la dispoziție de personal calificat Asocierii, respectiv 19% în perioada 2007-30.06.2010 și 24% începând cu 01.07.2010, acționând din poziția unui prestator terț față de Asocierie.

Contestatară consideră că, în conformitate cu pct.79¹ alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, în calitate sa de asociat - administrator al Asocierii a alocat aceste costuri cu personalul calificat în funcție de cota de participare a membrilor Asocierii, ceea ce constituie o operațiune în afara sferei de aplicare a TVA, întrucât este legată de modul de decontare al costurilor și veniturilor înregistrate în scopul atingerii obiectivului Asocierii.

Deoarece, .X. Sucursala și .X. Sucursala Ro. reprezintă sedii permanente ale unor societăți străine înregistrate în scopuri de TVA în România, profiturile alocabile acestora în România sunt impozitate conform regulilor de aplicare a impozitului pe profit din România.

Astfel, punerea la dispoziție de personal calificat de către .X. Sucursala Ro. către .X. Sucursala nu reprezintă un aport fără plată la Asocierie, ci o prestare de servicii efectuată cu plată în baza unui contract oneros încheiat valabil între părți, operațiune realizată de .X. Sucursala Ro. în calitate de persoană impozabilă separată față de Asocierie.

Contestatară consideră corectă facturarea cu TVA a serviciilor de punere la dispoziție de personal de către .X. Sucursala Ro. și că are drept de deducere pentru TVA, întrucât aceasta este aferentă unor achiziții realizate în scopul operațiunilor taxabile.

În concluzie, argumentația organelor de inspecție fiscală este confuză și nelegală fiind întemeiată de la început pe premise eronate, care nici nu au de-a face cu substanța economică a operațiunilor, iar punerea sub semnul întrebării a valabilității contractului dintre .X. Sucursala Ro. și .X. Sucursala, încalcă prevederile legale privind administrarea mijloacelor de probă, respectiv prevederile art.49 și ale art.64 din Codul de procedură fiscală.

În justificarea faptului că serviciile achiziționate de la .X. Sucursala Ro. au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, contestatară a atașat la contestație un set de documente care reflectă necesitatea și oportunitatea achizițiilor în raport de obiectul de activitate al .X. Sucursala și faptul că serviciile prestate au vizat personal detașat din Turcia.

Respectivele documente au fost puse și la dispoziția organelor de inspecție fiscală, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, dar prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011, respectivele documente (contracte de muncă, scrisori de detașare, autorizații de muncă, foi de pontaj) nici nu au fost consemnate, concluzionându-se că nu au fost

prezentate documente justificative care să susțină dreptul de deducere a TVA pentru aceste servicii.

Față de susținerile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora nu se justifică acceptarea facturilor cu prestări de servicii provenind din salarii, pe motiv că .X. Sucursala avea la data înregistrării acestora, un număr de .X. salariați, iar .X. Sucursala Ro. avea doar 2 salariați cu cărți de muncă declarate și înregistrate la ITM .X., contestatara arată că organele de inspecție fiscală nu au competența să se pronunțe asupra stabilirii oportunității angajării unor costuri suplimentare cu forța de muncă necesară îndeplinirii cu succes a obiectivului Asocierii, deoarece acesta vizează aspecte de ordin tehnic aferente "*Proiectului*".

Mai mult, organele de inspecție fiscală au făcut o confuzie considerând că .X. Sucursala Ro. nu a fost implicată în operațiunile privind aceste servicii, pe motiv că aceasta avea în luna decembrie 2007, doar doi angajați și că .X. Sucursala s-ar fi ocupat de permise de muncă și restul documentelor necesare pentru angajarea persoanelor străine în România și nici nu rezultă că ar fi fost obligația contractuală a lui .X. Sucursala Ro. să realizeze aceste formalități, dat fiind că cel care dispune și angajează acest personal în muncă este .X. Sucursala.

4. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr.X/08.12.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. care la data emiterii facturii nu era înregistrată în scopuri de TVA.

Contestatara consideră că a acționat cu bună credință deoarece a plătit TVA aferentă achiziției către furnizor și nu poate fi ținută răspunzătoare în solidar pentru o eroare efectuată de furnizor, prin neadmiterea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor art.151² alin.2 din Codul fiscal.

Această poziție este susținută și de hotărârea CEJ formulată în cauza C-438/09 Boguslav Juliusz Dankowski, care trebuie luată în considerare de statele membre, în aplicarea prevederilor legislației interne privind TVA armonizată cu directivele europene în materie de TVA.

În concluzie, .X. Sucursala are drept de deducere pentru TVA menționată într-o factură emisă de un furnizor care nu era înregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturii, în măsura în care contestatara a plătit diligent această sumă către furnizor și achiziția este destinată operațiunilor sale taxabile.

5. Referitor la TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferentă unor facturi stornate fără temei legal .

Contestatară consideră că, în conformitate cu prevederile art.12.3 și art.12.5 din contractul de proiectare și construire al .X. încheiat între CN.X. și .X. S.U.A. a emis în perioada ianuarie - iunie 2005 către CN.X. următoarele Certificate de plată interimare, respectiv CPI nr.18, 20, 21, 26, 34 privind serviciile de proiectare.

În urma analizei CPI-urilor primite, CN.X. reprezentat de .X.-.X. .X. .X.-Franța Sucursala .X. (reprezentantul beneficiarului în relația cu .X.) a emis scrisoarea nr..X./10.10.2005 prin care disputa, în conformitate cu prevederile contractuale, parțial sumele cuprinse în cele 5 CPI-uri precizate, pe motive legate de calitatea, cantitatea și prețul serviciilor.

Urmare discuțiilor purtate în perioada octombrie 2005-decembrie 2007, în luna decembrie 2007, părțile au ajuns la un acord comun și au decis asupra stornării parțiale a celor 5 CPI-uri, iar în luna ianuarie 2008 (la data când a intervenit exigibilitatea TVA aferentă ajustărilor), .X. Sucursala în calitate de prestator a emis facturi de stornare pentru suma asupra căreia s-a convenit diminuarea celor 5 CPI-uri și căreia îi corespunde o diminuare a TVA colectată inițial în sumă de .X. lei.

.X. Sucursala invocă prevederile art.138 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal considerând că deține documentele justificative pentru a susține ajustarea prețurilor din cele 5 CPI-uri și consideră ca lipsită de temei legal constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia .X. Sucursala nu are dreptul să ajusteze valoarea operațiunilor, deoarece nu ar fi formulat contestație împotriva inspecției fiscale finalizate prin Decizia de impunere nr..X./26.04.2007, mai ales că prin respectiva decizie nu au fost stabilite consecințe fiscale specifice pentru serviciile pentru care a intervenit ajustarea bazei de impozitare.

Societatea arată că ajustarea bazei de impozitare a unei operațiuni realizate într-o perioadă fiscală anterioară, care a fost supusă unei inspecții fiscale nu este în contradicție cu prevederile art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, așa cum au statuat organele de inspecție fiscală.

Având în vedere acordul părților cu privire la ajustarea valorii din cele 5 CPI-uri în discuție a intervenit în luna decembrie 2007, contestatară consideră că exigibilitatea TVA colectată aferentă acestor ajustări intervine la data la care s-au produs aceste evenimente și anume la luna ianuarie 2008, iar ajustarea bazei de impozitare a operațiunilor nu creează efecte în perioada când operațiunile respective au avut loc.

.X. Sucursala consideră că prevederile legale referitoare la prescripția extinctivă, nu sunt incidente speței în discuție, iar în ceea ce privește termenul de 18 luni prevăzut în Decretul nr.167/1958, menționează că acest

Decret se referă la dreptul unei părți de a acționa împotriva altei părți, în situația neîndeplinirii condițiilor contractuale.

Deoarece, până la luna decembrie 2007, părțile au purtat discuții în sensul ajungerii la un acord comun privind prețurile celor 5 CPI-uri, societatea arată că termenul de prescripție de 18 luni a fost întrerupt, iar în conformitate cu Decretul nr.167/1958, termenul de prescripție este întrerupt atunci când debitorul recunoaște datoria pe care o are față de creditor, creditorul înaintează o somație către instanțele judecătorești privind creanța sa, sau dacă se începe executarea silită.

Mai mult, atâta vreme cât părțile au ajuns la un acord comercial cu privire la ajustarea celor 5 CPI-uri disputate, organele de inspecție fiscală nici nu aveau dreptul să intervină în derularea operațiunilor comerciale și respectiv în modul de soluționare al disputelor intervenite în derularea comerțului dintre două părți, și nici să dispună măsuri privind soluționarea disputelor comerciale, aceasta fiind de competența instanțelor judecătorești, dacă părțile ar alege să înainteze cazul spre judecată.

6. Referitor la TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferentă taxelor vamale achitate la momentul importului anumitor echipamente contestatara arată că a realizat în perioada supusă inspecției fiscale importuri care se încadrează în două categorii distincte :

a) importuri de echipamente pentru care CN.X. avea obligația plății taxelor vamale în conformitate cu condițiile specifice din contractul încheiat între părți și Hotărârii Guvernului nr.1513/2003, urmând să recupereze valoarea acestor taxe vamale ulterior de la CN.X., prin refacturare.

Referitor la acest caz, contestatara consideră că refacturarea taxelor vamale nu reprezintă o prestare de servicii în sfera de aplicare a TVA, după cum au concluzionat și reprezentanții Ministerului Finanțelor Publice, în consecință, .X. Sucursala nu avea obligația de a colecta TVA pentru taxele vamale achitate în contul lui CN.X. și ulterior decontate acestuia prin facturi de decontare.

Mai mult, în conformitate cu hotărârea conducerii celor două entități, .X. Sucursala va recupera valoarea taxelor vamale achitate pentru importul de echipamente utilizate în construcții, fiind excluse de la decontare taxele vamale achitate pentru importul altor bunuri, cum ar fi piese de schimb sau materiale.

b) referitor la taxele vamale pentru care .X. Sucursala nu a emis o factură de decontare către CN.X., acestea reprezintă taxe vamale aferente importului de echipamente realizat în scopul prestării de servicii, echipamente în legătură cu care CN.X. nu avea nicio obligație să suporte

taxele vamale achitate la momentul importului, potrivit clauzelor contractuale dintre părți și deci contestatara nu avea obligația de a emite o factură separată prin care să deconteze taxele vamale către CN.X..

Pentru aceste motive, contestatara consideră că nu sunt incidente prevederile pct.18 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal și consideră că echipa de inspecție fiscală a făcut o confuzie între taxele vamale aferente importului de echipamente care trebuiau suportate de CN.X. și acele taxe vamale achitate de .X. Sucursala aferente importului de bunuri pentru care CN.X. nu avea nicio obligație specifică în acest sens.

Contestatara consideră că nu avea obligația de a evidenția separat în situațiile de lucrări întocmite și valoarea taxelor vamale aferente importului de echipamente realizat în România pentru scopul realizării Proiectului, atâta vreme cât situațiile de lucrări arată valoarea prețului lucrărilor, determinat în conformitate cu mecanismul prevăzut în contractul încheiat între părți și mai departe acceptate la plată de CN.X..

În concluzie, măsura impusă de organele de inspecție fiscală de refacturare a TVA în sumă de .X. lei aferentă taxelor vamale este abuzivă și nu ia în considerare prevederile contractuale dintre părți.

Având în vedere cele de mai sus, contestatara solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 și rambursarea sumelor stabilite suplimentar, respectiv .X. lei reprezentând TVA și .X. lei reprezentând accesorii aferente.

Prin adresa FN din 25.05.2012 înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr..X./24.05.2012 și la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/30.05.2012, societatea a transmis precizări referitoare la contestația nr..X./15.02.2012 formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011, precum și la contestația nr..X./10.05.2012 formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr..X./05.04.2012 prin care s-au instituit obligații fiscale accesorii în legătură cu obligațiile fiscale principale reprezentând TVA suplimentară de plată stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./13.12.2011 solicitând anularea în mod corespunzător a accesoriilor instituite suplimentar la nivelul sumelor contestate, respectiv suma de .X. lei.

Referitor la TVA deductibilă în sumă de .X. lei, contestatara susține că a adresat o scrisoare de clarificare a regimului de TVA aplicabil serviciilor de punere la dispoziție de personal necesar derulării lucrărilor de proiectare

și construcție ale .X. .X.-.X.-.X. către Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA, solicitând ca răspunsul acestei direcții să fie avut în vedere la soluționarea contestației.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la .X. Sucursala al cărei obiectul a constat în soluționarea cu control ulterior a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, întocmite pentru lunile decembrie 2007, ianuarie - iunie 2008, respectiv verificarea TVA pentru perioada 01.12.2007 - 31.12.2010, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011.

Verificarea documentelor s-a efectuat integral pentru lunile în care s-au înregistrat deconturi cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare cu control ulterior și prin sondaj cu stabilirea unui prag de semnificație de 100 lei TVA/factură, pentru lunile cu TVA de plată.

Contribuabilul este sucursală a firmei .X. INC. SRL .X. S.U.A. cu sediul social în X statul .X. S.U.A. având act de autorizare/înmatriculare nr..X./1971.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. Sucursala are ca obiect principal de activitate :construcții de autostrăzi, drumuri, aerodroame și baze sportive.

Societatea a realizat în perioada verificată: venituri din livrări interne de prefabricate din beton, venituri din prestări de servicii cu utilaje și personal tehnic adecvat la diverși beneficiari interni, operațiuni impozabile în cotele legale de TVA și venituri din lucrări de construcții la Autostrada .X. efectuate la beneficiarul intern, Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România (CN.X.) operațiuni supuse TVA potrivit prevederilor cuprinse în Codul fiscal.

.X. Sucursala deține contractul economic nr.X/18.11.2003 încheiat cu Compania Nationala X din România pentru construcția infrastructurii rutiere și anume a Autostrazii .X., contract aflat in derulare pe perioada anilor 2004-2013, precum și diverse acte adiționale pentru lucrări pe tronsoanele .X. codificate 2B pe relația .X. - X, județul .X. și respectiv 3C pe relația X - .X., județul .X. .

A. Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe privind TVA deductibilă

1. Prin Decontul de TVA al lunii decembrie 2007 la rândul 23, contribuabilul a cuprins ca și TVA deductibilă suma totală de .X. lei, compusă din :

a) .X. lei aferentă facturilor fiscale care nu au fost cuprinse la deducere în perioadele anterioare, fiind înregistrată și dedusă TVA abia în luna decembrie 2007;

b) .X. lei reprezentând TVA suplimentară de plată aferentă lunii octombrie 2007, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.12.2007 și Decizia de impunere nr..X./21.12.2007, din care suma de .X. lei reprezintă TVA fără drept de deducere, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a sumei de **.X. lei**, înscrisă la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 deoarece, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 și Decizia de impunere nr..X./21.12.2007, anterioare nu s-a acordat drept de deducere pentru această sumă, pe motiv că, prin încălcarea dispozițiilor legale, contribuabilul a majorat TVA deductibilă cu o sumă care a fost deja operată și pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, conform dispozițiilor din Anexa nr.2 din Instrucțiunile de completare a Decontului de TVA la OMEF nr.273/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 300 „*Decont de taxa pe valoarea adăugată*” în vigoare pe perioada verificată, nu se cuprind în Decontul de TVA, diferențele de TVA de plată constatate de organele de control, pentru care nu este reglementată includerea în decont.

Astfel, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a), art.147¹ alin.1 și art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înscrierea de către contribuabil a sumei de .X. lei la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 nu are temei și justificare legală, motiv pentru care se va diminua TVA deductibilă aferentă lunii decembrie 2007 cu suma de **.X. lei**.

2. S-a mai constatat că la regularizările trecute la rândul 25 din Decontul lunii iunie 2009, contribuabilul a cuprins ca și TVA deductibilă suma de **.X. lei** reprezentând regularizarea TVA deductibilă în baza facturii de stornare nr..X./30.05.2008 emisă de societatea verificată pentru stornarea în roșu a TVA facturată inițial în anul 2007 ca urmare a verificării fiscale efectuate de Direcția generală a finanțelor publice .X., reprezentând TVA calculată pentru taxe vamale achitate în vamă, aferente unor importuri efectuate în perioada 2005 - 2007.

.X. Sucursala a efectuat această regularizare a TVA deductibilă ca urmare a scrisorii CN.X. nr..X./04.06.2008 și a răspunsului MFP

nr..X./16.06.2009, dar a majorat TVA deductibilă cu o sumă pentru care nu deține factură/documente legale, contrar dispozițiilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sarcina probei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste documente, în baza cărora contribuabilul a regularizat TVA în sumă de .X. lei, nu reprezintă acte administrative fiscale emise în sensul art.41 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și nici acte administrative de autoritate în sensul art.1 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, astfel încât acestea nu sunt opozabile terților.

S-a mai constatat că nu au fost respectate dispozițiile OPANAF nr. 1746/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 300 „*Decont de taxa pe valoarea adăugată*”, modificat prin OPANAF nr. 1166/2009, aplicabil începând cu Decontul de TVA aferent lunii mai 2009, motiv pentru care înscrierea sumei de **.X. lei** de către contribuabil la rândul 25 din Decontul de TVA aferent lunii iunie 2009 nu are temei și justificare legală și pe cale de consecință se va diminua TVA deductibilă aferentă lunii iunie 2009 cu această sumă.

3. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **.X. lei** s-a constatat că în perioada 01.12.2007-31.12.2010, .X. Sucursala a înregistrat în contabilitate un număr de șase facturi fiscale emise de .X. & .X. X Amsterdam Sucursala .X. România (denumită în continuare .X. Sucursala Ro.) pentru servicii constând în :*”Decontare conform contract-salarii”* și *„Decontare conform contract-cheltuieli operaționale”*.

În baza dispozițiilor art. 4.1, 4.4, 6.2, 6.4, 10.1, 10.2, 12.1 și 19.1.1 din contractul de asociere încheiat între .X. Inc. .X. S.U.A. și .X. & .X. B.V, înregistrat la organele fiscale românești sub nr.X/20.04.2005, societatea controlată, în calitatea sa de persoană împuternicită cu efectuarea și înregistrarea în evidența contabilă a tuturor cheltuielilor și veniturilor provenite din asociere, a întocmit și transmis sucursalei din România a părții asociate, respectiv .X. Sucursala Ro. CIF .X., decontul pentru operațiuni în participație emis la data de 31.12.2007 (anexa nr.18) care cuprinde printre alte cheltuieli de exploatare, financiare și cheltuielile cu salariile personalului (poz. 51 și 52 din decont), astfel încât nu se mai justifică acceptarea celor șase facturi fiscale emise de .X. Sucursala Ro., în calitatea sa de sucursală din România a părții asociate în contractul de asociere.

Totodată, potrivit prevederilor art.127 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, .X. Sucursala Ro., în calitate sa de sucursală din România a părții asociate, este considerată persoană impozabilă separată doar pentru activitățile economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii, respectiv în vederea proiectării și construirii .X. .X.-X.-X., astfel încât nu avea dreptul legal să factureze prestările de servicii cuprinse în cele șase facturi mai sus menționate.

Ori, .X. Sucursala Ro. a înscris în facturile menționate mai sus, faptul că se decontează cheltuielile și salariile aferente contractului de asociere dintre cele două părți, menționând acest lucru în mod explicit în facturile emise și transmise către .X. Sucursala.

Referitor la contractul de prestări servicii încheiat între .X. Sucursala Ro. și .X. Sucursala, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu reprezintă un act doveditor, conform prevederilor art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nefiind respectate nici prevederile art.1 pct.1 și art.3 din O.U.G. nr.119/2007 privind măsurile pentru combaterea întârzierii executării obligațiilor de plată rezultate din contracte între profesioniști.

Având în vedere că respectivul contract nu poartă nici o dată de înregistrare, contrar prevederilor art.57 din Codul comercial, potrivit căruia : *„Data actelor și a contractelor comerciale trebuie să arate locul, ziua, luna și anul”*, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au interpretat clauzele contractului (la clauza 6.1 fiind specificat că legile care guvernează și după care se interpretează clauzele contractuale, sunt cele din Anglia), ca fiind îndoielnice și susceptibile de mai multe înțelesuri, motivat și de faptul că raporturile juridice și cele fiscale între contribuabili și autoritățile române se supun legislației românești.

Astfel, în perioada verificată, .X. Sucursala a achiziționat bunuri și servicii direct de la firma .X. .X. AS din Turcia, după cum urmează : în anul 2009, bunuri și servicii în valoare de .X. lei, în anul 2010, bunuri și servicii în valoare de .X. lei, fără ca aceste bunuri și servicii să fie primite prin intermediul .X. Sucursala Ro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu este justificată acceptarea facturilor emise de .X. Sucursala Ro. ca fiind prestări de servicii provenind din salarii, cu atât mai mult cu cât .X. Sucursala avea la data înregistrării celor șase facturi, un număr total de .X. salariați pentru care au fost achitate cheltuielile salariale, contribuții șomaj, contribuții sănătate și contribuții de asigurări sociale (conform centralizatorului total pe societate al

statelor de plată pe luna Decembrie 2007 întocmit de compartimentul resurse umane din cadrul societății controlate, anexa nr.19).

Potrivit informațiilor obținute de la Inspecția Teritorială de Muncă .X., unde sucursalele din România ale entităților participante la contractul de asociere au înregistrate contractele individuale de muncă ale salariaților proprii, situația numărului de salariați la data de 28.12.2007 se prezenta astfel :

- .X. Sucursala Cod ITM .X. avea X salariați cu contracte de muncă declarate și înregistrate la ITM .X.,
- .X. Sucursala Ro. Cod ITM .X. avea 2 salariați cu contracte de muncă declarate și înregistrate la ITM .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. Sucursala nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc., din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate și că aceste servicii au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, societatea verificată nu poate sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor respective raportate la specificul activității desfășurate și anume proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X., având în vedere propriile cheltuieli cu salarii, efectuate în numele asocierii pentru realizarea obiectivului comun al contractului de asociere.

Având în vedere și prevederile Deciziei nr.V/15.01.2007 a Inaltei Curți de Casație și Justiție : „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...] în situația în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea TVA dedusă aferentă perioadei decembrie 2007- decembrie 2010 cu suma de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.1 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) lit. k), l), m) și lit.p) și ale art 158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **.X. lei** aferentă unei facturi emise de un furnizor care la data emiterii facturii nu era înregistrat în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L., CF .X. a emis către societatea verificată, factura nr. .X./08.12.2008 în valoare totală de X lei din care .X. lei TVA.

Din datele furnizate prin adresa nr..X./16.08.2011 de Compartimentul de Schimb .X. de Informații din cadrul ANAF- Direcția Generală de

Administrare a Marilor Contribuabili privind situația neconcordanțelor dintre informațiile declarate prin formularul 394 de către .X. Sucursala și cele declarate de partenerii săi, coroborate cu datele de pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice a rezultat faptul că, S.C. .X. S.R.L. nu era înregistrată în scopuri de TVA la data emiterii facturii, conform anexei nr.21 fișa furnizorului.

În această situație, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./8.12.2008 emisă de un furnizor care la data emiterii facturii nu era înregistrat în scopuri de TVA, în conformitate cu dispozițiile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B. Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe privind TVA colectată

1. Prin jurnalul de vânzări și decontul de TVA aferente lunii ianuarie 2008 au fost evidențiate un număr de cinci facturi fiscale cu sume în minus din care valoarea totală a TVA colectată este de - .X. lei, beneficiarul fiind CN.X. reprezentând stornarea unui număr de cinci facturi fiscale emise către același beneficiar în perioada februarie-iunie 2005, după cum urmează :

a) factura nr..X./15.01.2008 aferent IPC 26/2005 stornează factura fiscală nr..X./19.05.2005 cu baza de - .X. lei și TVA în sumă de - .X. lei,

b) factura nr..X./15.01.2008 aferent IPC 21/2005 stornează factura fiscală nr..X./07.04.2005 cu baza de - .X. lei și TVA în sumă de - .X. lei,

c) factura nr..X./15.01.2008 aferent IPC 20/2005, stornează factura fiscală nr..X./08.03.2005 cu baza de - .X. lei și TVA în sumă de - .X. lei,

d) factura nr..X./15.01.2008 aferent IPC 18/2005 stornează factura fiscală nr..X./08.02.2005 cu baza de - .X. lei și TVA în sumă de - .X. lei,

e) factura nr..X./15.01.2008 aferent IPC 34/2005 stornează factura fiscală nr..X./14.06.2005 cu baza de - .X. lei și TVA în sumă de - .X. lei.

Pentru perioada februarie - iunie 2005 (care include și perioada în care au fost emise facturile stornate) .X. Sucursala a solicitat și a obținut rambursarea de TVA în sumă de .X. lei, urmare a verificării fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., materializate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.04.2007 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./26.04.2007, anterioare prezentei inspecții fiscale.

Deoarece, .X. Sucursala nu a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.04.2007, contribuabilul a acceptat titlul de creanță provenit din această decizie prin nedepunerea contestației în termenul legal,

potrivit art.207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contribuabilul nu a notificat organului fiscal apariția unor evenimente și date suplimentare privind perioada deja verificată, în vederea aprobării reverificării perioadei deja verificate, astfel că nu se justifică operațiunea de stornare a celor 5 facturi fiscale, cu atât mai mult cu cât potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, verificarea fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și taxă datorată bugetului statului și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

La clauza 12.5 din contractul de proiectare și construire a Autostrazii .X.-X.-X. din 19.12.2003 se prevede expres că :*"Dacă o parte a plății este contestată, va fi emis un Certificat de Plată Interimar (denumit în continuare IPC) doar pentru suma necontestată"*.

S-a constatat că aceste corecturi de IPC efectuate în data de 15.01.2008, respectiv după o perioadă de peste 30 de luni de la data inițială a emiterii și aprobării acestora, respectiv iunie 2005, nu țin seama de termenul de prescripție extinctivă de 18 luni prevăzut de Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă.

Mai mult, aceste stornări nu se încadrează la erori din perioadele anterioare, așa cum sunt acestea nominalizate la pct.63 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și nici nu au condus la modificarea veniturilor și/sau a rezultatelor financiare ale exercițiului financiar pe anul 2005.

Prin anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.702/2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA se prevede în mod explicit faptul că beneficiarul trebuie să înscrie în Declarația informativă baza impozabilă și TVA aferentă inclusiv în cazul facturilor de stornare.

Totodată, operațiunea de stornare a celor X facturi fiscale nu se încadrează nici în prevederile art.138 lit. b) din Codul fiscal, în sensul că nu are la bază niciun temei și justificare legală, societatea nedeținând în acest sens vreun acord scris cu beneficiarul CN.X. și nici vreo hotărâre judecatorească definitivă sau irevocabilă dată în acest caz, privind reducerea parțială a contravalorii IPC aferente celor X facturi fiscale anulate în luna ianuarie 2008.

Potrivit dispozițiilor pct.215 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu

modificările și completările ulterioare, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar stadiul de execuție al lucrărilor de construcții se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile fiscale și care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

În cazul unor refuzuri totale sau parțiale ale valorii situațiilor de lucrări de construcții deja acceptate și recepționate de către beneficiarul în cauză potrivit IPC nr..X./02.2005, nr..X./03.2005, nr..X./04.2005, nr..X./05.2005 și nr. .X./06.2005, semnate și acceptate din partea beneficiarului de către firma .X. - .X. International .X. - Franța - Sucursala .X. (care este reprezentantul beneficiarului în relația cu antreprenorul), societate care a verificat pe șantier și a avizat situațiile de lucrări lunar, pe măsura efectuării lucrărilor de construcții aferente celor X IPC prezentate mai sus, nu se mai justifica stornarea valorii acestora efectuată în luna ianuarie 2008.

Altfel spus, .X. Sucursala ar fi trebuit să dețină listele de inventariere a lucrărilor de construcții executate și nerecepționate de beneficiar la finele anului 2005, cu ocazia inventarierii elementelor patrimoniale, așa cum prevăd dispozițiile pct.27 din O.M.F.P. nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că dacă cele cinci facturi fiscale emise în perioada februarie - iunie 2005 au avut la bază situații de lucrări reale, care au fost acceptate, iar lucrările au fost recepționate de către beneficiarul acestora, în speță CN.X., atunci operațiunea de stornare a valorii acestora efectuată în luna ianuarie 2008, nu are temei și justificare legală.

Pe cale de consecință, TVA stornată în sumă de **.X. lei** nu poate diminua TVA colectată aferentă lunii ianuarie 2008 și în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(7) și art 158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, constituie TVA suplimentară de plată stabilită în sarcina .X. Sucursala.

2. Referitor la TVA colectată în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.12.2007-31.12.2010, .X. Sucursala a achitat în vamă suma de .X. lei reprezentând taxe vamale aferente unor importuri de bunuri din țări situate în afara Comunității Europene.

În conformitate cu prevederile art.3 din Hotărârea Guvernului nr.1513/2003 privind mandatarea CN.X., în calitate de beneficiar să semneze Contractul de proiectare și construire a .X. .X.-.X.-.X., sumele aferente plății taxelor vamale pentru importul de echipamente tehnologice,

mașini și utilaje folosite de antreprenorul .X. Sucursala în vederea derulării contractului, se plătesc de la bugetul de stat, prin bugetul Ministerului Transporturilor Comunicațiilor și Turismului prin intermediul CN.X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru asigurarea derulării în bune condiții a contractului susmenționat, societatea verificată a achitat taxele vamale la momentul importului echipamentelor tehnologice, mașinilor și utilajelor, societatea verificată fiind importator direct, fapt confirmat de menționarea acesteia ca și beneficiar al importurilor respective pe Declarațiile vamale de import înregistrate și confirmate de către Autoritatea Națională a Vămilelor pentru perioada 01.12.2007 - 31.12.2010.

Respectivele taxe au fost achitate organelor vamale românești pe contul și în numele importatorului direct, respectiv .X. Sucursala în calitatea sa de antreprenor în contractul de proiectare și construire a .X. care are ca și beneficiar pe CN.X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu există o factură cu aceste taxe vamale care să fie emisă de către organele vamale românești pe numele și în contul beneficiarului CN.X., pentru a se încadra în dispozițiile pct.19 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece, în cazul acestor importuri de bunuri, nu există facturi emise de către organele vamale românești pe numele și în contul clientului CN.X., ci numai DVI-uri înregistrate și confirmate de către Autoritatea Națională a Vămilelor, pe numele și în contul importatorului direct, respectiv .X. Sucursala (exemplu DVI nr..X./24.01.2008 aferentă unui import de macara pe roți marca .X. din SUA, anexa nr.24).

Deoarece contribuabilul nu a colectat TVA la aceste facturi, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora baza de impozitare cuprinde și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel.

Mai mult s-a constatat că, .X. Sucursala a emis facturi către beneficiarul român CN.X., care cuprind valoarea taxelor vamale achitate autorităților vamale românești pentru importuri de bunuri, în calitatea sa de importator direct, dar care nu cuprind TVA în cotele legale de la data emiterii acestora (exemplu factura fiscală nr..X./03.08.2009, anexa nr.25).

De altfel, contrar dispozițiilor pct.18 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aceste taxe vamale achitate organelor vamale

românești aferente importurilor de echipamente tehnologice, mașini și utilaje, nu au fost cuprinse în situațiile de lucrări acceptate și facturate către beneficiarul CN.X. și deci se facturează separat intrând astfel în baza de impozitare a TVA.

În concluzie, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(1), art.137 alin.(2) lit.a), art.140 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru taxele vamale în valoare totală de .X. lei achitate organelor vamale românești pentru importuri de echipamente tehnologice, mașini și utilaje, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

Referitor la cererea contribuabilului de rambursarea soldului sumei negative de TVA în valoare totală de .X. lei, organul fiscal competent a aprobat rambursarea potrivit Deciziei de rambursare, sub rezerva verificării ulterioare a sumelor solicitate de contribuabil, conform O.M.F.P. nr.1857/01.11.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Situația centralizatoare a TVA de rambursat declarată de societate în perioada 01.12.2007 - 31.12.2010 precum și modul de compensare se prezintă astfel :

- a) TVA de rambursat cumulată dec.2007- dec.2010 = .X. lei,
- b) TVA compensată cu alte obligații la bugetul statului = 1.000 lei, potrivit Notei privind restituirea unor sume emisă de către ANAF-DGAMC-Biroul rambursari,compensari, restituiri, nr. .X./27.10.2008,
- c)TVA de rambursat compensată cu TVA de plată prin Decont de TVA = .X. lei,
- d) TVA de rambursat restituită efectiv în contul societății de organ fiscal = .X. lei.

Pentru TVA suplimentară în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120, alin.1 și alin.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 17.11.2008 - 31.10.2011.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **.X. lei cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate**

pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere de mijloace de transport, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat în detaliu dacă respectivele servicii achiziționate au fost destinate în scopul realizării de operațiuni taxabile ale contribuabilului, ci au preluat numai constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 întocmit de Administrația financiară pentru contribuabili mijlocii .X. - Activitatea de inspecție fiscală.

În fapt, .X. Sucursala a înscris în Decontul de TVA al lunii decembrie 2007, ca și TVA deductibilă suma totală de .X. lei în care este cuprinsă și suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă unor facturi de achiziții servicii de transport, de lucrări de executare foraje și studii geologice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru suma de .X. lei (compusă din .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei), înscrisă la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007, deoarece prin Raportul de inspecție fiscală pentru rambursare nr..X./21.12.2007 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.12.2007, anterioare prezentei inspecții fiscale, nu s-a acordat drept de deducere pentru aceasta sumă, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.147¹ alin.1 și art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Anexa 2 la O.M.E.F. nr.273/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 300 „*Decont de taxa pe valoarea adăugată*”.

Societatea recunoaște că a raportat în avans suma de .X. lei drept TVA deductibilă prin Decontul de TVA la luna octombrie 2007, deși respectivele facturi de achiziție au fost emise în luna noiembrie 2007, dar solicită acordarea deductibilității respectivei sume la luna decembrie 2011, pe motiv că suma nu putea fi înregistrată prin Decontul de TVA la luna noiembrie 2007, deoarece actele administrative fiscale anterioare, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.12.2007 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 au fost emise abia în luna decembrie 2007.

Totodată susține că faptul că suma a fost refuzată la deducere prin actele administrative anterioare, nu previne exercitarea dreptului de deducere în perioada fiscală corectă, iar organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată a operațiunilor pentru a stabili dacă societatea poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, motivând că a achiziționat serviciile de închiriere mijloace de transport care sunt necesare asigurării mobilității angajaților în diferite locații ale „*Proiectului*”, deci în scopul activității sale taxabile referitoare la proiectarea și construirea

.X. .X.-.X.-.X., pe bază unor facturi emise de prestatorii respectivelor servicii și care îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la sumele de .X. lei și .X. lei, societatea susține că prin refuzul acordării dreptului de deducere pentru TVA doar pentru valorile înregistrate cu semnul plus, nu și a sumelor înregistrate simultan cu semnul minus, i-a fost refuzat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în două instanțe, ca urmare a unei analize limitate doar la rezultatele inspecției fiscale anterioare, încălcând în acest mod principiul neutralității fiscale prevăzut la art.7 alin.3 și alin.5 din Codul de procedură fiscală, referitor la exercitarea rolului activ.

În drept, art.145 alin.1 și 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

La art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

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

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

coroborate cu pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 ”.

Informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații :

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

b) data emiterii facturii;

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

a) Referitor la deductibilitatea TVA în sumă de .X. lei, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 s-a constatat că :
“societatea controlată nu are drept de deducere a sumei de .X. lei înscrisă la rândul 23 din Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007 (din care face parte suma de .X. lei) deoarece potrivit Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 și a Deciziei de impunere nr..X./21.12.2007, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru această sumă”.

Obiectivul Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 întocmit de Administrația financiară pentru contribuabili mijlocii .X. - Activitatea de inspecție fiscală a constat în verificarea sumei negative a TVA solicitată la rambursare de .X. lei aferentă perioadei fiscale 01.10.2007 - 31.10.2007.

Din analiza constatărilor de la pct.8.3 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 reiese că :

“ În urma controlului s-a constatat că :

- factura nr..X./01.11.2007 emisă de .X. S.R.L. valoare TVA - X lei dedusă în avans,

- factura nr.X/01.11.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. valoare TVA - X lei dedusă în avans,

- *factura nr.X/01.11.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. valoare TVA – X lei dedusă în avans,*
- *factura nr.X/01.11.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. valoare TVA – X lei dedusă în avans”,*

motive pentru care dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei (din care face parte TVA în sumă de .X. lei contestată) nu a fost acordat la luna octombrie 2007, în baza prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să fie analizată destinația serviciilor achiziționate de către organele de inspecție fiscală.

Față de acest aspect se reține ca întemeiată susținerea societății potrivit căreia: *“deoarece tranzacțiile nu erau aferente perioadei verificate de respectiva echipă de inspecție fiscală, aceasta nu s-a pronunțat asupra naturii tranzacțiilor și nu a exprimat nicio obiecție referitoare la posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA la un moment ulterior (când toate condițiile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA vor fi fost îndeplinite și anume începând cu luna noiembrie 2007)”*.

Prin anexa nr.2 la din Instrucțiunile de completare a Decontului de TVA la O.M.E.F. nr.273/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 300 „Decont de taxa pe valoarea adăugată”, în vigoare pe perioada verificată se precizează :

*“Rândul 23 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea informațiilor, precum și orice alte sume rezultate din regularizări prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente care determină modificarea datelor declarate inițial, precum : reducerile de preț acordate de furnizori/prestatori, modificarea prețului, **nedeclararea operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea**, pentru informațiile de la rândurile 16, 17, 18 din deconturile anterioare de taxă depuse la organele fiscale”*.

Față de aceste prevederi legale, se reține că deducerea TVA în avans (eroare care, de altfel a fost însușită de contribuabil) nu anulează dreptul de deducere a TVA din facturile de achiziție, dacă acestea îndeplinesc condițiile legale de deductibilitate, în perioada în care intervine exigibilitatea.

La art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede că : *“**Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii**”*,

coroborate cu art.105 alin.1 din același act normativ unde se specifică :

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

Față de aceste prevederi legale, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011, contestate, au fost preluate constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007, anterior, fără a fi analizat dreptul de deducere pentru facturile de achiziție de servicii emise la 01.11.2007, susmenționate, prin prisma criteriilor de fond și formă menționate în cuprinsul Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a jurisprudenței în domeniul TVA.

Având în vedere că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007, anterior nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei și pentru faptul că la dosarul cauzei nu se regăsesc respectivele facturi, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra modului de întocmire a acestora și nici asupra destinației serviciilor achiziționate de la prestatorii S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L, cu implicații asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

b) Referitor la TVA în sumă de .X. lei (X lei + X lei) și suma de .X. lei (.X. lei + X lei + X lei lei) se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011, neacordarea dreptului de deducere pentru suma totală de .X. lei (din care fac parte sumele susmenționate) s-a întemeiat numai pe constatări preluate din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007 întocmit de Administrația financiară pentru contribuabili mijlocii .X. - Activitatea de inspecție fiscală, anterior.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei și de .X. lei. la pct. 8.1 și pct.8.2 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.12.2007, anterior s-a constatat că societatea a aplicat eronat măsurile de simplificare pentru facturile de lucrări de executare foraje și studii geologice și totodată a înregistrat de două ori, anumite facturi în jurnalul pentru cumpărări pe luna octombrie 2007.

Față de această situație, se reține ca întemeiată susținerea din contestație, potrivit căreia :*“societatea consideră că organele de inspecție fiscală au refuzat în mod nejustificat și nelegal dreptul de deducere a TVA în valoare de .X. lei, ca urmare a unei analize limitate doar la rezultatele inspecției fiscale anterioare, încălcând în acest mod procedurile legale ce trebuiau urmate în timpul desfășurării unei inspecții fiscale și principiul neutralității fiscale, prin încălcarea prevederilor art.7 alin.3 și alin.5 din Codul de procedură fiscală, referitoare la exercitarea rolului activ”*.

Având în vedere că la dosarul cauzei nu se regăsesc respectivele facturi, jurnalul pentru cumpărări pentru luna octombrie 2007, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra modului de înregistrare a

operațiunilor în *“Jurnalul privind ajustările obligațiilor impuse prin inspecția fiscală - decembrie 2007”* și nici asupra aplicării măsurilor de simplificare, cu implicații asupra deductibilității TVA.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, urmând să procedeze la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **.X. lei** înscrisă la rândul X din Decontul de TVA aferent lunii iunie 2009 cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului societății de a rectifica prin Decontul lunii iunie 2009, valoarea TVA cu suma de **.X. lei** reprezentând TVA refacturată către CN.X. pentru perioada de până la 31.01.2007, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 nu a fost aplicat corect tratamentul fiscal pentru TVA aferentă taxelor vamale achitate în numele și în contul importatorului direct CN.X..

În fapt, **.X.** Sucursala a achitat organelor vamale, taxele vamale la momentul importului pentru echipamente, mașini și utilaje aparținând Antreprenorului, necesare derulării proiectului. CN.X. nu a putut achita aceste taxe și Antreprenorul a convenit ca începând cu anul 2004 să achite

taxele vamale în numele CN.X. urmând ca aceste sume să fie recuperate de la CN.X. prin refacturare.

Inițial, pentru recuperarea contravalorii taxelor vamale achitate în contul CN.X. S.A. pentru importurile realizate în perioada 2005 - 2007, .X. Sucursala a facturat valoarea taxelor vamale aplicând TVA, ca urmare a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X..

Urmare răspunsului Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice nr..X./16.06.2009 privind tratamentul fiscal al TVA, .X. Sucursala a procedat la stornarea în roșu a TVA facturată inițial, prin emiterea facturii nr..X./30.05.2008 și la regularizarea TVA prin Decontul de TVA pe luna iunie 2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. Sucursala a efectuat regularizarea TVA deductibilă cu suma de .X. lei, în baza unor documente, respectiv scrisoarea CN.X. nr..X./04.06.2008 și răspunsul Ministerului Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA nr..X./16.06.2009, care nu reprezintă acte administrative fiscale emise în sensul prevederilor art.41 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și nici acte administrative de autoritate, în sensul art.1 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, astfel încât acestea nu sunt opozabile terților, contrar dispozițiilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară susține că a efectuat rectificarea colectării din eroare a sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă unei perioade anterioare, ca urmare a răspunsului Ministerului Finanțelor Publice nr..X./16.06.2009 referitor la tratamentul fiscal aplicabil și invocă în susținere prevederile art.137 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și cele ale pct.19 alin.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea mai consideră că recuperarea taxelor vamale achitate în contul CN.X. care apoi se decontează acestuia, conform cu prevederile contractuale și prevederile art.3 din Hotărârea Guvernului nr.1513/2003 privind mandatul acordat lui CN.X. de semnare a Contractului pentru proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X., nu poate fi clasificată ca o operațiune impozabilă distinctă pentru care .X. Sucursala ar avea obligația de a colecta TVA.

În drept, art.137 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele : (...)

e) sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane”,

coroborate cu prevederile pct.19 alin.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr.571/2003** privind Codul fiscal :

“(3) În sensul **art.137** alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, sumele achitate de furnizor/prestator în numele și în contul clientului reprezintă sumele achitate de o persoană, furnizorul/prestatorul, pentru facturi emise pe numele clientului. Emiterea facturii de decontare este opțională, în funcție de cele convenite de părți în vederea recuperării sumelor achitate. În situația în care părțile convin să își deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu va fi menționată distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat. Factura de decontare se transmite clientului însoțită de factura achitată în numele clientului și emisă pe numele acestuia din urmă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe baza facturii de decontare. De asemenea, furnizorul/prestatorul nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Clientul își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său, factura de decontare fiind doar un document care se anexează facturii achitate.(...)”

Persoana care aplică structura de comisionar nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Se consideră că numai din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoana care aplică structura de comisionar realizează o livrare/prestare de aceeași natură ca și cea realizată de persoana care a realizat efectiv livrarea sau prestarea”.

În speță sunt incidente și prevederile art.1 și art.3 din Hotărârea Guvernului nr.1513/18.12.2003 privind mandatarea Companiei Naționale de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România - S.A. să semneze Contractul de proiectare și construire a .X. .X. - .X. - .X. unde se specifică :

„Art.1 Se aprobă Contractul de proiectare și construire a .X. .X.-.X.-.X. în forma negociată în condițiile legii de către Compania Națională X din România S.A. și firma .X. .X. Inc. (...).”

Art.3 Sumele aferente plății taxelor vamale pentru importul de echipamente tehnologice, mașini și utilaje folosite de antreprenor în vederea derulării contractului prevăzut la **art. 1 se plătesc de la bugetul de stat, prin bugetul Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului, prin intermediul Companiei Naționale de X din România - S.A.”**

Din analiza minutei Ședinței reprezentanților Comitetului Director al CN.X. și .X. .X. din data de 19.06.2006, aflată în copie la fila 4 din dosarul cauzei reiese că, deși potrivit clauzei 12.1 H din contract, CN.X. avea obligația să achite taxele vamale pentru echipamentele Antreprenorului, totuși CN.X. nu a putut efectua aceste plăți și Antreprenorul, respectiv .X. Sucursala a convenit să achite taxele vamale în numele CN.X., dacă aceasta restituie sumele achitate.

Se reține că, inițial .X. Sucursala a recuperat valoarea taxelor vamale de la CN.X., fără să factureze valoarea TVA, dar ulterior s-a conformat punctului de vedere exprimat de Direcția de legislație în domeniul de TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr. .X./2007 și a refacturat valoarea taxelor vamale achitate în contul CN.X. pentru importurile din perioada 2005-2007, aplicând TVA.

Prin scrisoarea nr..X./04.06.2008, aflată în copie la fila 181 din dosarul cauzei, CN.X. a returnat .X. Sucursala facturile nr..X., .X. și .X. din data de 31.03.2008, pe motiv că :*”în conformitate cu clauza 12.1 din Contractul de construire a .X. .X. - .X. - .X. și Hotărârea Guvernului nr.1513/18.12.2003, plata taxelor vamale va fi făcută de către Beneficiar în numele Antreprenorului, fără ca acesta să aibe obligația restituirii și celorlalte taxe și impozite aferente importurilor pentru care se achită taxe vamale. (...) Urmare celor menționate, vă informăm că CN.X. nu este de acord cu plata facturilor de TVA aferentă taxelor vamale emise de .X. Inc. în urma Deciziei nr.154 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X.”*

Se reține că măsura de neacordare a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei dispusă prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 s-a întemeiat numai pe constatarea potrivit căreia documentele, respectiv:*”scrisoarea CN.X. nr..X./04.06.2008 și răspunsul Ministerului Finanțelor Publice nr..X./16.06.2009 nu sunt opozabile terților, ele nereprezentând acte administrative fiscale emise în sensul art.41 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (potrivit căruia „în înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale ”) și nici acte administrative de autoritate în sensul art.1 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ ”*

Potrivit dicționarului explicativ al limbii române, terța persoană este o persoană care nu figurează ca parte într-un contract sau într-un angajament intervenit între două părți, dar care poate avea drepturi sau obligații izvorâte din astfel de acte.

Astfel, constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia răspunsul Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice nr..X./16.06.2009 „*nu ar fi opozabil terților*”, nu este relevantă, deoarece, Compania Națională X din România - S.A. a fost mandatată de statul român să negocieze și să semneze contractul de proiectare și construire a .X. .X. - .X. - .X. încheiat cu firma .X. Inc. .X. S.U.A, conform Hotărârii Guvernului nr.1513/18.12.2003.

Prin adresa nr..X./16.06.2009, Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a comunicat CN.X. S.A, în calitate sa de beneficiar al Proiectului, următoarele :

*“ (...) considerăm că sumele plătite de .X. cu titlu de taxe vamale organelor vamale, reprezintă sume achitate în numele clientului, având în vedere că acesta este un act normativ (respectiv Hotărârea Guvernului nr.1513/18.12.2003 privind mandatarea Companiei Naționale X din România - S.A. să semneze Contractul de proiectare și construire a .X. .X. - .X. - .X.), care stipulează că obligația de plată a acestor sume revine CN.X. (...) cu precizarea că sumele reprezentând taxe vamale achitate de .X. în numele CN.X. **nu intră în baza de impozitare a TVA**, în situația în care .X. dorește emiterea unei facturi de decontare către CN.X..*

*Așa cum reiese din prevederile legale invocate mai sus (respectiv art.137 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.19 alin.3 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr.571/2003** privind Codul fiscal) emiterea unei facturi de decontare de către .X. către CN.X. pentru aceste sume este opțională din punct de vedere al TVA ”.*

Se reține că .X. Sucursala a procedat la rectificarea colectării din eroare a sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă taxelor vamale achitate în contul CN.X., prin emiterea facturii nr..X./30.05.2008, astfel că afirmația organelor de inspecție fiscal, potrivit căreia: „*contribuabilul a majorat TVA deductibilă cu o sumă pentru care nu are documente legale pentru a putea fi dedusă, nu deține o factură în acest sens sau un alt document legal, potrivit prevederilor art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală*”, rămâne fără suport real.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“147¹ Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în

cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere”.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere că prin Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 nu a fost aplicat regimul taxei pe valoarea adăugată aferentă taxelor vamale achitate la momentul importului, clarificat prin adresa nr..X./16.06.2009 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, urmând să procedeze la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Referitor la TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./08.12.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. Sucursala avea drept de deducere a TVA înscrisă în factura nr..X./08.12.2008, în condițiile în care furnizorul nu era înregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturii, iar contribuabilul nu

aduce argumente prin care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, .X. Sucursala a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./08.12.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./08.12.2008, pe motiv că furnizorul nu era înregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturii, conform dispozițiilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că are drept de deducere pentru TVA menționată într-o factură emisă de un furnizor care nu era înregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturii, deoarece a plătit diligent respectiva sumă către furnizor și nu poate fi ținut răspunzător în solidar pentru plata taxei pentru o eroare efectuată de furnizor, invocând în susținere prevederile art.151² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, art.146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile **art. 155**”*,

coroborate cu pct. 46 alin.(1) și (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...)

(6) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art.150 alin. (2) - (4) și (6) și art. 151 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art.155 din

Codul fiscal sau o autofactură emisă în conformitate cu prevederile art. 155¹ alin. (1) sau (2) din Codul fiscal”.

De asemenea la art.155 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

“(5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații** : (...)

d) **denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura.**”

Din prevederile legale invocate, se reține ca justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului în original al facturii care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu **codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care emite factura.**

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 s-a constatat, pe baza datelor furnizate prin adresa nr..X./16.08.2011 emisă de Compartimentul de Schimb .X. de Informații din cadrul ANAF- Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili privind situația neconcordanțelor dintre informațiile declarate prin formularul 394 de către .X. Sucursala și cele declarate de partenerii săi, coroborate cu datele de pe site-ul Ministerului Finanțelor publice, faptul că **S.C. .X. S.R.L. nu era înregistrată în scopuri de TVA la data emiterii facturii nr..X./08.12.2008**, conform anexei nr.21 - fișa furnizorului extrasă de pe site-ul ANAF.

Astfel, invocarea de către societate a prevederilor art.151² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră : *“dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece societatea face o interpretare trunchiată a textelor de lege, fără să țină cont de prevederile art.153 alin.(1) din același act normativ, unde se specifică :

(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)**”.*

Având în vedere că .X. Sucursala recunoaște prin contestație faptul că:*“lipsa menționării codului de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului”* și pe parcursul căii administrative de atac nu a făcut dovada existenței unui cod fiscal valid atribuit furnizorului S.C. .X. S.R.L., în conformitate cu

prevederile art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată, urmează să se respingă contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă unor facturi care nu îndeplinesc condițiile legale, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

4. Referitor la TVA deductibilă în sumă de .X. lei
Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii reprezentând decontare conform contract-salarii și decontare conform contract-cheltuieli operaționale, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă respectivele servicii au fost efectiv prestate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 01.12.2007 - 31.12.2010, .X. Sucursala a înregistrat în contabilitate un număr de șase facturi fiscale emise de .X. & .X. X Amsterdam Sucursala .X. România (denumită în continuare .X. Sucursala Ro.) pentru servicii constând în : *”Decontare conform contract-salarii”* și *„Decontare conform contract-cheltuieli operaționale”* la care corespunde TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Serviciile de punere la dispoziția Asocierii de personal calificat pentru activitatea de proiectare și construire a .X. .X.-.X.-.X. au fost facturate în următoarea succesiune :

- .X. Turcia a facturat serviciile către .X. Sucursala Ro.,
- .X. Sucursala Ro. a facturat la rândul său respectivele servicii către .X. Sucursala.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. Sucursala nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese

verbale de recepție, etc., din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și că ele au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu poate să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor respective raportate la specificul activității desfășurate, proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X., având în vedere propriile cheltuieli cu salariile, efectuate în numele asocierii pentru realizarea obiectivului comun al contractului de asociere.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu este justificată acceptarea la plată a facturilor emise de .X. Sucursala Ro. ca fiind prestări de servicii provenind din salarii, cu atât mai mult cu cât .X. Sucursala avea la data înregistrării celor șase facturi, un număr total de .X. salariați pentru care au fost achitate cheltuielile salariale, contribuții șomaj, contribuții sănătate și contribuții de asigurări sociale.

Societatea consideră că a facturat serviciile de punere la dispoziție de personal calificat din poziția unui terț și nu ca membru al Asocierii, invocând în susținere prevederile art.127 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.79¹ alin.(2) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal. Totodată, arată că .X. Sucursala Ro. a acționat ca o persoană impozabilă distinctă în relația cu Asocieria în ceea ce privește serviciile de punere la dispoziție de personal calificat în vederea executării lucrărilor asumate prin contractul privind proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X..

Totodată susține că, deoarece locul prestării serviciilor este în România, .X. Sucursala Ro. este persoana obligată la plata TVA în sensul prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, deci .X. Sucursala Ro. trebuia să aplice cota standard de TVA asupra valorii serviciilor de punere la dispoziție de personal calificat Asocierii, acționând din poziția unui prestator terț față de Asociere.

În drept, art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

La art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

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

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

coroborate cu pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 ”.

În speță sunt incidente și prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Obiectul contractului de asociere încheiat între .X. INC .X. SUA cu .X. AND .X. B.V., contract înregistrat la organele fiscale românești sub nr.X/20.04.2005, aflat în copie la fila 162 din dosarul cauzei, constă în construirea Proiectului (definit la articolul Definiții drept "*proiectarea și construirea .X. .X. - .X. – .X. din România*"), în condițiile și în conformitate cu termenii contractului de construcție (...) vor acorda timpul și atenția necesare pentru executarea și definitivarea executării Proiectului, inclusiv orice modificare a acestuia, în concordanță cu termenii și condițiile Contractului de construcție și cu cerințele tuturor legilor aplicabile în vigoare.

Prin clauza 1.0 din contractului din 06.04.2006 încheiat între .X. Sucursala Ro. și .X. Sucursala, aflat în copie la fila 173 din dosarul cauzei, s-a prevăzut că: *„X. România convine să furnizeze către .X. Sucursala diverse servicii, conform solicitărilor acestuia din urmă, în legătură cu Proiectul”* iar la clauza 1.2 s-a specificat în plus că: *„urmare a solicitării clientului, .X. România va asigura către .X. Sucursala, accesul la serviciile personalului său calificat în scopul de a realiza serviciile în legătură cu Proiectul”*.

Deoarece, .X. Sucursala Ro nu a dispus de suficient personal calificat pentru realizarea obiectivului contractului, aceasta a subcontractat serviciile de la o societate afiliată, și anume .X. .X. .X. A.S. din Istanbul (denumită în continuare *„X. Turcia”*) cu care a încheiat contractul de prestări servicii nr. .X./01.04.2006, aflat în copie la fila 168 din dosarul cauzei, al cărui obiect constă în: *„Prestatorul (.X. Turcia) se obligă să asiste Beneficiarul (.X. Sucursala Ro) la execuția unor lucrări de construcții potrivit planurilor și schițelor de construcție din cadrul proiectului Autostrada .X. - .X. - .X.. În vederea acordării de asistență pentru executarea acestor lucrări Prestatorul se obligă să asigure personal specializat, în conformitate cu specificațiile tehnice și cerințele proiectului, incluzând fără a se limita la maieștrii, subingineri, ingineri, zidari, fierari, tâmplari, dulgheri.”*

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că serviciile de punere la dispoziția Asocierii de personal calificat în vederea susținerii realizării obiectivului privind Autostrada .X. - .X. - .X. au fost facturate în următoarea succesiune :

- 1) .X. Turcia a facturat serviciile către .X. Sucursala Ro;
- 2) .X. Sucursala Ro a facturat la rândul său respectivele servicii către Sucursala .X..

De asemenea, se reține că în baza dispozițiilor articolelor 4.1, 4.4, 6.2, 6.4, 10.1, 10.2, 12.1 și 19.1.1 din contractul de asociere încheiat între .X. INC .X. SUA cu .X. AND .X. B.V, contestatara, în calitate sa de persoana împuternicită cu efectuarea și înregistrarea în evidența contabilă a tuturor cheltuielilor și veniturilor provenite din asociere, a întocmit și transmis sucursalei din România a părții asociate, respectiv .X. Sucursala .X., CIF .X., decontul pentru operațiuni în participatie emis la data de 31.12.2007 cuprinzând printre alte cheltuieli de exploatare și financiare, și cheltuielile cu salariile personalului (poz. 51 și 52 din decont), astfel încât nu se mai justifică acceptarea la plată a celor șase facturi fiscale emise de .X. Sucursala Ro. pentru servicii constând în: *„Decontare conform contract-salarii” și „Decontare conform contract-cheltuieli operaționale”*.

Se reține că, respectivul contract de prestări servicii, anexa nr.8 la contestație, încheiat între .X. Sucursala Ro. și .X. Sucursala, nu respectă prevederile art.57 din Codul comercial, deoarece în conținut nu sunt prevăzute locul, ziua, luna și anul întocmirii și semnării acestuia, deci nu constituie un act doveditor al actelor și faptelor care să justifice conținutul real al prestațiilor de servicii dintre cele două societăți, în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, acest contract nu reprezintă un act doveditor în sensul prevederilor art.1 pct.(1) și art.3 din O.U.G. nr.119/2007 privind măsurile pentru combaterea întârzierii executării obligațiilor de plată rezultate din contracte între profesioniști, potrivit cărora :

“Art.1 În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații :

1. contract încheiat între profesioniști reprezintă contractul încheiat fie între profesioniști, fie între aceștia și o autoritate contractantă, având ca obiect furnizarea unor bunuri sau prestarea de servicii contra unui preț constând într-o sumă de bani

Art.3 (1) Creanța produce dobânzi după cum urmează:

a) în cazul contractelor încheiate între profesioniști, potrivit [art. 1.535](#) din Codul civil;

b) în cazul contractelor încheiate între profesioniști și o autoritate contractantă, fără a fi necesară punerea în întârziere a debitorului:

(i) dacă în contract a fost fixat un termen de plată, din ziua următoare acestui termen;

(ii) dacă data sau termenul de plată nu este fixată/fixat în contract:

- după 30 de zile de la data primirii de către debitor a facturii sau a oricărei alte asemenea solicitări de plată;

- dacă data primirii facturii ori a unei solicitări echivalente de plată este incertă, după 30 de zile de la recepția mărfurilor sau prestarea serviciilor;

- dacă solicitarea de plată a fost comunicată înainte de a primi mărfurile sau serviciile, la expirarea unui termen de 30 de zile de la primirea mărfurilor sau prestarea serviciilor;

- dacă legea sau contractul stabilește o procedură de acceptare ori de verificare, permițând certificarea conformității mărfurilor sau serviciilor, iar debitorul a primit factura ori solicitarea de plată la data verificării sau anterior acestei date, la expirarea unui termen de 30 de zile de la ultima dintre aceste date.

(2) *Creditorul poate să pretindă daune-interese suplimentare pentru toate cheltuielile făcute pentru recuperarea sumelor ca urmare a neexecutării la timp a obligațiilor de către debitor.*

(3) *Este nulă orice convenție prin care se fixează o obligație de punere în întârziere pentru a opera curgerea dobânzilor sau un termen de la care creanța produce dobânzi mai mare decât cel prevăzut la alin. (1).*

Referitor la termenii folosiți pentru cuantificarea activității prestate se reține că aceștia sunt generali, exemplificăm cu clauza 1.2 potrivit căreia: "ca urmare a solicitării clientului, .X. Romania va asigura către .X. Sucursala, accesul la serviciile personalului sau calificat în scopul de a realiza serviciile în legătura cu Proiectul" și sunt susceptibili de mai multe înțelesuri (exemplu, clauza 6.1 „contractul va fi interpretat în conformitate cu legile din Anglia”).

Totodată, la art.127 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede că :

“(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.79 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 01.10.2010, conform cărora :

“79 (4) În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform [art. 127](#) alin. (10) din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de [titlul VI](#) al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor [art. 145](#) - 147¹ din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii obținute de asocierie, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asocierie. Dacă membrii asociației acționează în nume propriu față de terți și față de ceilalți membri asociați, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile [art. 127](#) alin.

(9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la [titlul VI](#) al Codului fiscal”.

Începând cu data de 01.01.2010 sunt în vigoare prevederile pct. 79¹. alin (1) și alin.(3) din același act normativ, unde se specifică :

“79¹ alin.(2) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul [art. 129](#), respectiv [128](#) din Codul fiscal. Asociații care au pus la dispoziția asocierii bunurile și serviciile menționate în teza anterioară, ca aport la asociere, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă în conformitate cu prevederile alin. (5). În cazul bunurilor de capital se va face o mențiune referitoare la perioada în care bunurile au fost puse la dispoziția asocierii, perioadă în care membrii asociați nu fac ajustări.

79¹ alin. (3) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, altele decât cele prevăzute la alin.(2), reprezintă livrare de bunuri sau prestare de servicii cu plată în sensul [art. 128](#), respectiv [129](#) din Codul fiscal “.

Având în vedere aceste dispoziții legale și prevederile contractuale stipulate în contractul de asociere încheiat între .X. INC .X. SUA cu .X. AND .X. B.V., potrivit cărora orice bunuri/servicii puse la dispoziția Asocierii trebuie să fie realizate contra cost, rezultă că operațiunea de punere la dispoziție de personal calificat realizată de .X. Sucursala Ro. către .X. Sucursala, ca urmare a înțelegerii contractuale dintre aceste societăți, reprezintă **o prestare de servicii cu plată, în sensul prevederilor art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Astfel, în ceea ce privește realizarea operațiunii de punere la dispoziție de personal calificat, .X. Sucursala Ro. acționează ca o persoană impozabilă distinctă în relația cu Asocieria, prestând un serviciu cu plată în beneficiul .X. Sucursala.

Referitor la locul prestării acestor servicii, este aplicabilă regula generală privind locul prestării, reglementată de art.133 alin.1 din Codul fiscal în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009 și de art.133 alin.2 din Codul fiscal în perioada de după 01.01.2010, potrivit cărora aceste servicii se consideră că locul prestării este în România.

De asemenea, în ce privește persoana obligată la plata TVA sunt incidente prevederile art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal în vigoare înainte

de data de 31.12.2009, respectiv art.150 alin.(1) din Codul fiscal în vigoare după data de 01.01.2010, potrivit căroră .X. Sucursala Ro. în calitate de prestator este persoana obligată la plata TVA, având obligația de a factura cu TVA respectivele servicii, prin aplicarea cotei standard prevăzută la art.140 alin.(1) din Codul fiscal (19 % până la data de 30.06.2010 și 24 % începând cu data de 01.07.2010).

Numai, ulterior facturării serviciilor de către .X. Sucursala Ro. către .X. Scursala, aceasta din urmă poate acționa în calitate sa de asociat - administrator al Asocierii, respectând prevederile pct.79 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea alocării costurilor cu aceste servicii, în funcție de cota de participare a membrilor Asocierii, operațiune care nu este inclusă în sfera de aplicare a TVA.

Referitor la dreptul .X. Sucursala de deducere a TVA aferentă serviciilor de punere la dispoziție de personal care i-au fost facturate de .X. Sucursala Ro. sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că **persoana impozabilă trebuie să utilizeze bunurile/serviciile achiziționate pentru operațiuni care dau drept de deducere a TVA**, să dețină exemplarul original al facturii, care să conțină informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și totodată să nu depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin.(2) din același act normativ.

În același sens sunt și precizările Direcției de legislație în domeniul de TVA din cadrul Ministerul Finanțelor Publice, transmise Direcției de soluționare a contestațiilor cu adresa nr..X./17.07.2012.

În concluzie, .X. Sucursala avea posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor de punere la dispoziție de personal facturate de .X. Sucursala Ro., în calitate de prestator ce a acționat ca o persoană impozabilă distinctă în relația cu Asocierea, în limitele și în condițiile prevăzute la art.145 - 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor depuse în susținere la dosarul cauzei reies următoarele aspecte :

- potrivit clauzei V Condiții de plată din contractul de prestări servicii nr..X./01.04.2006 încheiat de .X. Sucursala Ro în calitate de beneficiar cu

.X. .X. .X. A.S. din Istanbul în calitate de prestator *“plata se va efectua în funcție de prestații verificate și acceptate la sfârșitul fiecărei luni, ulterior emiterii de către prestator a facturii”*, iar la clauza VI Obligațiile părților Art.7 *“Beneficiarul de obligă să achite prețul contractului conform clauzelor menționate anterior”*,

- scrisoarea de detașare din 21.05.2008 emisă de S.C. .X. .X. A.S. cu sediul în .X. .X.. .X. - .X. X Istanbul privind detașarea cetățeanului turc .X. pe o perioadă de trei ani, în vederea desfășurării activității în funcția de maistru construcții civile, industriale și agricole la .X. AND .X. B.V. Sucursala .X., aflată la pag.127 din dosarul cauzei, relevă faptul că *„pe perioada detașării d-l. .X. este salariat și figurează pe statul de plată al societății noastre având un salariu de .X. euro, neintrând în relații contractuale de muncă cu sucursala societății din România, .X. AND .X. B.V. Sucursala .X.”*.

În concluzie, din analiza contractelor și a setului de documente aferente personalului detașat (contracte de muncă, scrisori de detașare în România, autorizații de muncă, foi de pontaj) aflate la dosarul cauzei, care , potrivit contestatoarei *„au fost puse și la dispoziția echipei de inspecție fiscală pe parcursul desfășurării inspecției fiscale”* se reține că aceste documente privesc numai regimul personalului detașat în România, dar din conținutul lor nu reiese modul în care respectivele cheltuieli cu salariile achitate personalului detașat au contribuit afectiv la realizarea de operațiuni taxabile.

Față de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. Sucursala avea la data de 28.12.2007, un numar total de .X. salariați cu contracte de muncă declarate și înregistrate, conform informațiilor obținute de la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. și pentru care au fost achitate cheltuielile salariale, precum și celelalte costuri aferente, respectiv contribuțiile sociale, efectuate pentru realizarea obiectivului comun al contractului de asociere, deci nu se mai justifica acceptarea la plată a celor șase facturi emise de către .X. Sucursala Ro. pentru *“Decontare conform contract-salarii”* și *„Decontare conform contract-cheltuieli operaționale”*, deoarece .X. Sucursala, în calitatea sa de persoana împuternicită cu efectuarea și înregistrarea în evidența contabilă a tuturor cheltuielilor și veniturilor provenite din asociere, a întocmit și transmis sucursalei din România a părții asociate, respectiv .X. Sucursala .X., CIF .X., decontul pentru operațiuni în participație emis la data de 31.12.2007.

Din analiza Decontului pentru operațiuni în participație la 31.12.2007 emis de .X. Sucursala către .X. Sucursala Ro., aflat în copie la file 335 din dosarul cauzei reiese că acesta cuprinde la rubrica valoarea transmisă

conform contractului de asociere în participație, la poziția 52 suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu salariile personalului muncitor, dar simpla evidențiere a acestor cheltuieli nu probează necesitatea efectuării cheltuielilor, raportate la specificul activității desfășurate și anume, proiectarea și construirea .X. .X.-.X.-.X..

Se reține că organele de inspecție fiscală nici nu au pus la îndoială respectarea prevederilor contractelor, maisus explicitate, ci în urma analizei documentelor prezentate în justificarea necesității serviciilor au concluzionat că :„**.X. Sucursala nu poate justifica faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile, întrucât nu s-au prezentat documente justificative (situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc.) din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate și că aceste servicii au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile**”.

Afirmația contestatoarei, potrivit căreia serviciile prestate de .X. Sucursala Ro. nu ar reprezenta servicii de proiectare și construcție, ci servicii de punere la dispoziția beneficiarului de personal calificat care nu era personal propriu, ci era pus la dispoziție de către .X. Turcia, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în speța dedusă judecătii este vorba despre faptul că societatea contestatoare nu a prezentat în justificare documente din care să reiasă modul efectiv în care respectivele servicii facturate de .X. Sucursala Ro. au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, ori dreptul de deducere a TVA adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat tocmai de destinația acestora, așa cum se specifică la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, deoarece .X. Sucursala nu a făcut dovada necesității și modului concret în care respectivele servicii facturate de .X. Sucursala Ro. în perioada 01.12.2007 - 31.12.2010, au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, se reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând să se respingă contestația societății pentru respectiva sumă, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : *“contestația poate fi respinsă ca :*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

5. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligației societății de a colecta TVA în sumă de .X. lei aferentă unei stornări efectuate de societate prin Decontul lunii ianuarie 2008 pentru facturi de prestări servicii de proiectare din perioada februarie-iunie 2005 ca urmare unor diminuări de prețuri, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 nu a fost analizate documentele prezentate în susținere de contestatară în timpul inspecției fiscale.

În fapt, .X. Sucursala a înregistrat prin jurnalul de vânzări și Decontul de TVA la luna ianuarie 2008, în roșu suma de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă unor facturi fiscale emise către CN.X. pentru diminuarea prețurilor serviciilor de proiectare din cinci Certificate de plată interimare nr.X/februarie 2005, nr.X/martie 2005, nr.X/aprilie 2005, nr.X/mai 2005 și nr.X/iunie 2005.

Prin Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 s-a constatat că operațiunea de stornare a celor 5 facturi fiscale nu se încadrează în prevederile art.138 alin.1 lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.63 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că nu are la bază nici un temei și justificare legală, societatea verificată nedeținând în acest sens vreun acord scris cu beneficiarul CN.X. și nici vreo hotărâre judecatorească definitivă sau irevocabilă dată în acest caz, privind reducerea parțială a contravalorii Certificatelor de plată interimare.

De asemenea, operațiunea de corectare efectuate după o perioadă de peste 30 de zile de la data inițială a emiterii și aprobării CPI nu au ținut seamă de termenul de prescripție extinctivă de 18 luni prevăzut de Decretul nr.167/1958.

.X. Sucursala invocă prevederile art.138 alin.(1) lit.b) din Codul Fiscal considerând că deține documentele justificative pentru a susține ajustarea prețurilor din cele 5 CPI-uri și consideră ca lipsită de temei legal constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia .X. Sucursala nu are dreptul să ajusteze valoarea operațiunilor, pe motivul că nu ar fi formulat contestație

împotriva inspecției fiscale finalizate prin Decizia de impunere nr..X./26.04.2007.

Societatea arată că ajustarea bazei de impozitare a unei operațiuni realizate într-o perioadă fiscală anterioară, care a fost supusă unei inspecții fiscale nu este în contradicție cu prevederile art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, așa cum au statuat organele de inspecție fiscală.

În drept, începând cu data de 01.01.2007 art.138 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la 01.01.2008 prevede :

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații : (...)

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, **ori în cazul în care există un acord scris între părți**”.*

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Corectarea documentelor

*(2) **În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d)**”, precum și cu cele ale pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codulului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:*

*„ 20(1) **În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.**”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare după ce au efectuat livrarea/prestarea în situații precum refuzurile totale sau parțiale

privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate/serviciilor prestate, și numai în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea/prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți, situație în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii au obligația să emită și să transmită beneficiarului facturi cu valorile înscrise cu semnul minus.

Se reține din constatările din Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 faptul că societatea a procedat la stornarea facturilor nr. .X./19.05.2005, nr..X./07.04.2005, nr..X./08.03.2005, nr..X./08.02.2005 și nr..X./14.06.2005 aferente certificatelor de plată intermediare nr..X./02.2005, nr..X./03.2005, nr..X./04.2005, nr..X./05.2005 și nr..X./06.2005 având ca beneficiar CN.X. S.A. din .X., prin jurnalul de vânzări și Decontul de TVA la luna ianuarie 2008, motivat de refuzul parțial al sumelor cuprinse în cele 5 CPI-uri.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat măsura de neacceptare a ajustării TVA aferentă unor facturi stornate, în principal pe considerentul că :*”operațiunea de stornare a TVA nu se încadrează în prevederile art.138 lit.b) din Codul fiscal, în sensul că nu are la bază niciun temei și justificare legală, societatea nedetînând în acest sens vreun acord scris cu beneficiarul CN.X. S.A. .X. și nici vreo hotărâre judecătorească definitivă sau irevocabilă dată în acest caz privind reducerea parțială a contravalorii IPC aferente celor 5 facturi fiscale anulate în luna ianuarie 2008”*, fără însă să analizeze în detaliu toate actele prezentate de contestatară în timpul inspecției fiscale.

Se reține că însăși organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 faptul că, la clauza 12.5 din contractul de proiectare și construire a Autostrazii .X.-.X.-.X. din 19.12.2003 încheiat cu CN.X. S.A. s-a prevăzut expres :*”Dacă o parte a plății este contestată, va fi emis un Certificat de Plată Interimar (denumit în continuare IPC) doar pentru suma necontestată”*, deci societatea a procedat la emiterea a cinci 5 CPI-uri privind serviciile de proiectare către CN.X., în conformitate cu prevederile contractuale, potrivit cărora *”reprezentantul beneficiarului are dreptul să facă în orice Certificat Interimar sau Final de Plată, corecții sau modificări față de orice alt Certificat Interimar de Plată anterior”*.

Se reține că în urma analizei CPI-urilor primite, CN.X. S.A., reprezentat de .X.-.X. International .X. Sucursala .X. a emis scrisoarea nr..X./10.10.2005, afaltă în copie la fila 45 din dosarul cauzei, prin care disputa parțial, în conformitate cu prevederile contractuale, sumele cuprinse

în cele X CPI-uri precizate anterior, pe motive legate de calitate și prețul serviciilor.

Urmare discuțiilor purtate în perioada octombrie 2005-decembrie 2007 de părțile implicate în Proiect, în luna decembrie 2007 s-a ajuns la un acord comun prin care s-a decis stornarea parțială a valorii celor X CPI-uri.

La fila 97 din dosarul cauzei se regăsește minuta ședinței reprezentanților comitetului director al CN.X. S.A. și .X. .X. din 18.12.2007 privind problemele legate de necertificarea plăților pentru Antreprenor în ce privește costurile și stabilirea unei metodologii prin care documentația și justificarea costurilor poate fi susținută de Antreprenor și certificată de RB în numele Beneficiarului și prin care :”Membrii Comitetului Director au convenit de comun acord ca noile Prețuri Unitare sunt necesare pentru aceste 5 noi articole de lucrări și convin ca metoda antreprenorului de determinare a acestor noi Prețuri Unitare este corespunzătoare”.

Totodată la filele 31-44 din dosarul cauzei se regăsesc scrisorile emise de CN.X. S.A. - Serviciul derulare contract Autostrada .X. către JV/SCX-BCEOM, respectiv nr.93/X/16.09.2005, nr.X/X/10.09.2005, nr.X/X/31.08.2005, nr.93/X/26.08.2005, nr.93/X/22.09.2005, nr.93/X/22.07.2005 și nr.93/X/25.08.2005, precum și Certificatele Interimare de Plată revizuite, însoțite de Situația centralizatoare a sumelor reduse din CPI-urile inițiale.

Din analiza acestor documente reies anumite motive pentru care CN.X. S.A. nu a putut accepta plata onorariilor pentru proiectare și care au generat reduceri de preț, ceea ce denotă că în perioada octombrie 2005-decembrie 2007, părțile implicate în Proiect au purtat discuții pentru soluționarea pe cale amiabilă a divergențelor privind serviciile prestate, încheiate cu acorduri scrise între părțile interesate, astfel încât se reține ca întemeiată afirmația societății potrivit căreia :„*echipa de inspecție fiscală a pus în discuție legitimitatea acordului semnat al părților prin care conducerile celor două entități admit necesitatea ajustării prețului din cele 5 CPI-uri în discuție, ... fără să prezinte rezultatele unei analize potrivit căreia să fie descalificat acest document în aprecierea aplicării prevederilor art.138 lit.b) din Codul fiscal pentru speța în discuție*”.

În concluzie, potrivit prevederilor legale suscitade, societatea avea dreptul de a ajusta TVA colectată inițial pentru prestările de servicii realizate, la momentul în care a intervenit unul din evenimentele menționate în cuprinsul art.138 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în cazul de față - refuzul parțial în ce privește calitatea și prețul serviciilor prestate.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere că prin Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 nu au fost analizate toate documentele prezentate în susținere prin prisma prevederilor legale incidente speței, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, urmând să procedeze la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

6. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației colectării TVA în sumă de .X. lei aferentă unor importuri de bunuri din țări din afara Comunității Europene, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 nu a fost stabilită cu claritate situația de fapt.

În fapt, .X. Sucursala a efectuat în perioada 01.12.2007-31.12.2010 două categorii de importuri de echipamente tehnologice, mașini și utilajele din țări din afara Comunității Europene, pentru care a achitat taxe vamale în sumă de .X. lei și anume : importuri de bunuri pentru care CN.X. avea obligația plății taxelor vamale și importuri de bunuri pentru care CN.X. nu avea nicio obligație suplimentară în acest sens.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă taxelor vamale în sumă de

.X. lei achitate organelor vamale românești pentru importuri de echipamente tehnologice, mașini și utilaje, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.134[^] alin.(1), art.137 alin.(2) lit.a), art.140 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.18 (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că măsura impusă de organele de inspecție fiscală de refacturare a TVA în sumă de .X. lei aferentă taxelor vamale este abuzivă și nu ia în considerare prevederile contractuale dintre părți, motivând că a realizat în perioada supusă inspecției fiscale importuri care se încadrează în două categorii distincte :

- importuri de echipamente pentru care CN.X. avea obligația plății taxelor vamale în conformitate cu condițiile specifice din contractul încheiat între părți și H.G. nr.1513/2003, urmând să recupereze valoarea acestor taxe vamale ulterior, de la CN.X. prin refacturare,
- precum și importuri de echipamente realizat în scopul prestării de servicii, echipamente în legătură cu care CN.X. **nu** avea nicio obligație să suporte taxele vamale achitate la momentul importului și deci .X. Sucursala nu avea nicio obligație de a emite facturi separate prin care să deconteze taxele vamale către CN.X..

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, judecând speța la nivel global au făcut o confuzie între taxele vamale aferente importului de echipamente care trebuiau suportate de CN.X. și acele taxe vamale achitate pentru care CN.X. nu avea nicio obligație specifică și solicită aplicarea prevederilor pct.19 (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.137 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că :

“(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

Potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare cuprinde și impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale pct.18 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare :

“(7) Orice cheltuieli cu impozitele și taxele datorate de o persoană impozabilă în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, dacă nu sunt incluse în prețul bunurilor livrate ori al serviciilor prestate, ci sunt recuperate de la clienți prin refacturare, se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.137 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că organele de inspecție fiscală au reținut că :*”facturile emise către CN.X. S.A. pentru recuperarea valorii taxelor vamale achitate, nu cuprind TVA în cotele legale la data emiterii acestora (exemplificare factura nr..X./03.08.2009), ...contrar dispozițiilor pct.18 alin.7 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal”,* în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 nu a fost aplicat regimul taxei pe valoarea adăugată aferentă taxelor vamale achitate la momentul importului, clarificat prin adresa nr..X./16.06.2009 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, așa cum s-a reținut la pct.2 din considerentele prezentei decizii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că *„nu există vreo factură cu aceste taxe vamale care să fie emisă de către organele vamale românești pe numele și în contul beneficiarului CN.X. S.A, ci numai Declarații vamale de import înregistrate și confirmate de către Autoritatea Națională a Vămirilor pe numele și în contul importatorului direct, .X. Sucursala, pentru a se încadra în prevederile pct.19 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare”,* articol de lege dat în aplicarea art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată, aspecte care nu au relevanță în stabilirea tratamentului fiscal al TVA aferentă taxelor vamale achitate la momentul importului în numele CN.X..S.A.

Organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra obligației contestatarei de a colecta TVA aferentă taxelor vamale achitate în perioada 01.12.2007-31.12.2010, deoarece prin Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 nu sunt defalcate cele două categorii de importuri, respectiv importuri de echipamente pentru care CN.X. avea obligația plății taxelor vamale în conformitate cu condițiile specifice din contractul încheiat între părți și H.G. nr.1513/2003 și importuri de echipamente realizat în scopul prestării de servicii în legătură cu care CN.X. nu avea nicio obligație să suporte taxele vamale achitate la momentul importului.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere că prin Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./13.12.2011 nu a fost aplicat regimul taxei pe valoarea adăugată aferentă taxelor vamale achitate în numele CN.X. S.A. și nu au fost detaliate categoriile de importuri și analizate prin prisma prevederilor legale incidente speței, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, urmând să procedeze la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

7. Deoarece din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011, organele de soluționare a contestației nu pot defalca cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** pentru care urmează a se respinge contestația față de cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de **X lei** pentru care se va desființa decizia de impunere contestată, în baza prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis

vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 pentru întreaga sumă de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru a fi recalculată și departajată corect.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza 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, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a), pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de **S.C. .X. Inc. S.R.L. .X. S.U.A. - Sucursala .X. România** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./13.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./13.12.2011 pentru suma de **X lei** reprezentând :

X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,

.X. lei - majorări și penalități de întârziere la plată aferente,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de

prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL
X