

DECIZIA nr. 800 din 08.10.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/05.05.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin adresa nr. x/30.04.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/05.05.2014, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. S F nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, remisa prin curier la data de 17.03.2014, inregistrata la D.G.F.P. Constanta sub nr. x/18.03.2014, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/16.06.2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-CT x/11.02.2014 emisa de AJFP Constanta, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CT x/11.02.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de y+1 lei, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.3.9. din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr.450/2013, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, **SC X SRL** solicita admiterea contestatiei, anulara partiala a deciziei de impunere si restituirea TVA autolectata in suma de y lei provenind dintr-o livrare asimilata de bunuri, care diminueaza TVA ceruta la rambursare.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Activitatea societatii consta in servicii de promovare, marketing, publicitate pe teritoriul Romaniei de produse medicale si farmaceutice ale X AG Germania prestate catre B R Ltd Cipru, fiind specifica unui de agent de marketing, in baza contractului incheiat in acest sens.

X Romania SRL angajeaza costuri proprii, inclusiv bunuri si servicii necesare prestarii acestui serviciu unic si nu se angajeaza sa cumpere si sa distribuie in numele beneficiarului sau materiale promotionale.

Pretul pentru aceasta prestatie unica se determina luand in calcul tariful orar in cuantum de 40 euro pentru anumite costuri cu activitatea promotionala a produselor X AG si nu numele/activitatea acesteia.

Aceasta practica s-a conturat dupa precedenta inspectie fiscala pentru rambursarea TVA cand s-a dispus ca materialele promotionale care promoveaza produse X AG sunt livrari catre sine care genereaza obligatia colectarii TVA, prin facturarea ca livrari locale.

In mod eronat prezenta inspectie fiscala extinde aceasta interpretare si catre materialele promotionale care poarta inscriptia X SE Germania.

Singura operatiune prestata de X in baza contractului o constituie furnizarea de servicii de marketing, publicitate si promovare, care reprezinta costuri principale, iar cheltuielile ocazionate de costul materialelor publicitare sunt costuri accesorii in legatura cu aceste servicii, din perspectiva TVA urmand tratamentul operatiunii principale supuse regulii de la art.133 alin.2 din Codul fiscal - servicii neimpozabile in Romania si pct.18 din Normele metodologice de aplicare a art.137 din Codul fiscal.

2. Este abuziva concluzia organelor de control ca X Romania promoveaza numele si imaginea X Germania, iar acordarea de bunuri cu titlu gratuit nu poate fi calificata drept actiune de marketing decat in situatia popularizarii propriei companii.

Aceste costuri sunt generate de efectuarea unor operatiuni taxabile si nu pot fi asimilate costurilor cu bunurile puse la dispozitie cu titlu gratuit, chiar daca sunt acordate unor terti pentru promovarea numelui beneficiarului, prin colectarea TVA suplimentara fiind incalcat principiul neutralitatii TVA.

3. In mod eronat s-a retinut ca X Romania nu recupereaza integral contravaloarea produselor, fiind probata de situatia cu rezultatele totale si operationale ale companiei pentru stabilirea pretului, fiind ales tariful orar, conform art.11 din Codul fiscal pentru fundamentarea pretului fiind admise si alte metode decat metoda cost-plus.

4. Parte din materialele promotionale au fost refacturate separat si in taxare catre beneficiarul serviciilor, tratament aplicat in urma inspectiei fiscale anterioare, desfasurata in lunile iunie-septembrie 2010, opinie care contravine prevederilor legale referitoare la calitatea de cheltuieli accesorii, tratament care nu poate fi continuat.

Contestatarul considera ca, in baza art.94 alin.3 lit.e din Codul de procedura fiscala organul de control are obligatia de a stabili corect baza de impozitare si nu poate impune continuitatea unui tratament eronat.

Baza impozabila la care a fost colectata TVA in Anexa 7 la RIF este eronata, in acest context considerand oportuna chiar dispunerea unei reverificari a acestor operatiuni.

In concluzie, contestatarul solicita sa se analizeze argumentele prezentate si sa se procedeze in consecinta.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-CT x/11.02.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CT x/11.02.2014, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Constanta au stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de z lei
 - TVA respinsa la rambursare in suma de z lei
 - TVA aprobata la rambursare in suma de r lei
- Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatările organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/x/2007 si are cod unic de inregistrare RO x.

Obiectul de activitate principal conform certificatului unic de inregistrare il constituie "Alte activitati profesionale, stiintifice si tehnice n.c.a." - cod CAEN 7490.

In perioada verificata, SC X SRL a desfasurat activitate de promovare, marketing, publicitate in domeniul medical, respectiv promovarea produselor medicale si farmaceutice ale X AG Germania, in favoarea clientului B R Limited Cipru - asociat unic al SC X SRL.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-CT x/11.02.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP Constanta a efectuat verificarea SC X SRL pentru perioada 01.06.2010-30.04.2013, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa cu optiune de rambursare de TVA nr. x/24.05.2013, in suma de z lei, cu control anticipat.

Inspectia fiscala a fost efectuata de Activitatea de Inspectie Fiscala Constanta din cadrul DGRFP Galati, urmare delegarii de competenta nr.x/10.01.2014 emisa de ANAF - Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-CT x/11.02.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CT x/11.02.2014 s-a respins la rambursare TVA in suma de z lei, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta achizitiei de bunuri pentru care societatea a beneficiat de dreptul de deducere a TVA la achizitie, efectuata in vederea promovarii unor produse, in conditiile in care nu a facut dovada refacturarii tuturor costurilor pentru recuperarea contravaloarii acestor produse de la clientul/clientii in numele caruia/carora s-au efectuat cheltuielile, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document de natura sa modifice constatările inspectiei fiscale cu privire la TVA contestata.

In fapt, in perioada verificata, SC X SRL a inregistrat TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii reprezentand materiale publicitare si produse promotionale, cum ar fi: flyer, mostre, suport rool-up, suport graphic, afise publicitare, bijuterii, genti, autocolant, carti vizita, sepci, sepci pentru copii, trolere, agende personalizate, rucsace, genti documente etc., in vederea promovarii produselor medicale si farmaceutice ale X AG Germania catre B R Limited Cipru.

Aceste achizitii au fost inregistrate de societate atat ca materiale consumabile cat si direct in conturile de cheltuieli cu reclama si publicitate si servicii executate de terti, valoarea lor fiind partial facturata catre beneficiarul acestor actiuni, B R Limited Cipru, in baza contractului de prestari servicii incheiat.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-CT x/11.02.2014 s-a procedat la colectarea TVA in suma de y lei aferenta achizitiilor efectuate cu materialele promotionale, dedusa de societate in perioada iunie 2010 - aprilie 2013 si care au fost inregistrate in gestiune ca materiale consumabile, in conformitate cu prevederile art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pe motiv ca societatea nu a facturat intrega valoare catre X AG Germania, pentru promovarea produselor sau catre B R Limited Cipru, in calitate de beneficiar al contractului de prestari servicii.

In drept, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a operatiunilor impozabile, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

"**Art. 126** - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata; (...)."

"**Art.128** - (4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) *preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;*

b) *preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial; (...)."*

"Art.129 (4) - Sunt asimilate prestari de servicii efectuate cu plata urmatoarele:

a) *utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;*

b) *serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane."*

"Art. 125¹ - (1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

(...) 24. Prestarea catre sine are întelesul prevazut la art. 129 alin. (4); (...)."

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; (...)."

Fata de cadrul legal mentionat anterior se retine ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ operatiunile care, in conditiile prevazute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate in sfera taxei, efectuate cu plata, realizate de o persoana impozabila. Conditia referitoare la plata bunurilor implica existenta unei legaturi directe între operatiune si contrapartida obtinuta, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri si/sau servicii, iar contrapartida obtinuta aferenta avantajului primit o constituie efectuarea platii catre furnizor.

In sfera livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate cu plata sunt incluse si acele bunuri si servicii utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau cele care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, dar sunt achizitionate pentru a fi puse la dispozitie pentru uzul personal al angajatilor sau al altor persoane, în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.

Totodata, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unor bunuri si servicii, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora in scop economic.**

De asemenea, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea

cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita rambursarea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine si faptul ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor efectuate de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile, in acelasi timp, persoana impozabila avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, pe langa documentele privind contractarea unor bunuri si servicii si a facturilor emise, ***dovezi obiective*** care sa demonstreze ***utilizarea acestora in scopul desfasurarii activitatii sale economice generatoare de venituri.***

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA aferenta achizitiei unor materiale publicitare si produse promotionale, in vederea promovarii produselor medicale si farmaceutice ale X AG Germania si au procedat la colectarea TVA, pe motiv ca acestea nu au fost facturate catre beneficiarul acestor produse, respectiv B R Limited Cipru, in baza contractului de prestari servicii incheiat, sau catre X din Germania - producatorul si furnizorul medicamentelor, aceasta operatiune fiind considerata punere la dispozitia tertilor cu titlu gratuit, in conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit. b din Codul fiscal.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile societatii rezulta urmatoarele:

1. SC X SRL a incheiat cu B R Limited contractul nr. ROM-x/01.12.2007, al carui obiect il constituie promovare, marketing, publicitate si alte activitati privind produse medicale si farmaceutice ale X AG din Germania.

La pct.3 din contract "Obligatiile B", pct.3.3. "B este obligat sa acopere cheltuielile activitatilor promotionale, brosurilor, materialelor de pregatire, campaniilor publicitare si a altora legate de activitatea de promovare".

La pct.4 din contract "Obligatiile X":

- pct.4.1. "Sa dezvolte planul de marketing pentru indeplinirea adecvata a activitatilor de marketing";

- pct. 4.2. "Sa organizeze activitatile de marketing si promovare prin intermediul personalului si suportului sau tehnic (...) vizite la medici, farmacisti, personal de distribuire, participarea la congrese, mese rotunde, seminare";

- pct. 4.5. "sa trimita facturi la B pentru lucrarile executate in conformitate cu obiectul contractului";

- pct.4.6. "la cererea B, X va prezenta rapoarte cu privire la lucrarile executate";

- pct.5.2 "fiecare factura ar trebui sa reflecte costul si cheltuielile activitatii promotionale";

- pct.5.3. "Costul serviciilor este calculat in conformitate cu timpul petrecut pentru indeplinirea obiectului contractului."

2. Din documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- societatea a achizitionat materiale publicitare, in cea mai mare parte de la SC S SRL avand specificat: a se inscriptiona bunurile cu sigla si denumirea "X", acestea fiind inregistrate in gestiunea societatii, atat in contul de materiale consumabile, cat si direct in conturile de cheltuieli cu reclama si publicitate si servicii prestate de terti;

- societatea a facturat si intocmit rapoarte cu serviciile executate pentru B R Limited Cipru, stabilind valoarea in functie de numarul orelor prestate si tariful de 40 euro/ora;

- o parte din valoarea achizitiilor cu materialele promotionale, inregistratae in contul 3028 - alte materiale consumabile (conform fisei contului) a fost facturata distinct catre beneficiarul acestor actiuni, B R Limited Cipru, in baza contractului de prestari servicii incheiat, la scaderea din gestiune fiind colectata TVA aferenta acestei operatiuni;

- o parte din valoarea achizitiilor, inregistrate in conturile de cheltuieli 623 - reclama si 628 - prestari terti (conform fisei conturilor) nu a fost facturata si colectata TVA, pentru recuperarea acestora de la beneficiarul actiunilor de promovare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat livrarea materialelor publicitare nefacturate catre beneficiarul din Cipru sau cel din Germania, ca fiind livrare locala cu titlu gratuit pentru care a fost colectata TVA aferenta acestor costuri nefacturate, in temeiul dispozitiilor art.128 alin.4 din Codul fiscal.

3. Prin contestatia formulata, SC X SRL considera ca serviciile de marketing si publicitate prestate in baza contractului de prestari servicii au natura de costuri principale, iar produsele oferite ca materiale publicitare au natura de costuri accesorii care au acelasi regim de impozitare ca si operatiunea de baza, invocand faptul ca, desi urmare celor dispuse la verificarea anterioara pentru perioada 14.09.2007-31.05.2010 a facturat contravaloarea materialelor promotionale ca livrari locale, cu TVA, aceasta decizie nu a fost considerata temeinica asa cum reiese din notele explicative furnizate la acea vreme si nu se poate impune continuitatea unui tratament eronat.

In sustinerea contestatiei, societatea anexeaza contractul nr.ROM-x/2007 si RIF nr.x/16.09.2010, fara a depune niciun document care sa-i probeze afirmatiile.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

1. Simpla achizitie a unor bunuri de catre o persoana juridica si implicarea in realizarea unor proiecte ***nu este suficienta pentru a demonstra "intentia de a realiza operatiuni taxabile"***, asa cum sustine in esenta contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**". Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa,**

respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

2. Cu privire la colectarea TVA in suma de y lei, societatea contestata nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale documente justificative care sa probeze utilizarea achizitiilor de materiale publicitare si promotionale efectuate in vederea promovarii unor produse medicale in favoarea beneficiarului extern, in baza contractului incheiat, in conditiile in care din clauzele contractului rezulta ca B R Limited Cipru este obligat sa acopere cheltuielile activitatilor promotionale, brosurilor, materialelor de pregatire, campaniilor publicitare si a altora legate de activitatea de promovare, iar X sa transmita facturi pentru activitatile de marketing si promovare desfasurate in conformitate cu obiectul contractului catre B , in baza rapoartelor cu privire la lucrarile executate.

Materialele promotionale si cadourile achizitionate nu reprezinta cheltuieli pentru activitatea firmei, pentru nevoile proprii ale SC X si nu popularizeaza numele societatii, ci produse ale companiei farmaceutice X din Germania, ceea ce este confirmat si prin inscrierea pe toate produsele promotionale a numelui si siglei acesteia, aspect constatat de organele de inspectie fiscala.

Cata vreme, societatea a inregistrat achizitii de bunuri pentru care a dedus TVA in conturi de materiale consumabile si de cheltuieli si pentru care nu se justifica utilizarea in beneficiul sau si in folosul operatiunilor sale taxabile, aceasta avea obligatia refacturarii tuturor costurilor pentru recuperarea contravaloarii acestor produse de la clientul in numele caruia s-au efectuat cheltuielile.

In caz contrar, rezulta ca bunurile au fost puse la dispozitia tertilor cu titlu gratuit, operatiune asimilata unei livrari de bunuri cu plata, conform art.128 alin.4 lit.b din Codul fisca, in conditiile in care societatea a beneficiat de dreptul de deducere a TVA la achizitie.

Ca atare, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale si, totodata nu orice achizitie a unor bunuri/servicii *"in scopul activitatii economice" este suficienta din punct de vedere fiscal pentru asigurarea deductibilitatii integrale, nelimitate si neconditionate a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta contestatoarea, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.*

Asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

(...) c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(...)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri."

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Totodată, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicată "**inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedură fiscală, republicată, aprobată prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidentele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspecției.(...)."

Prin urmare, *inspectia fiscală are obligația de a examina stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere și de a analiza documentele justificative din perioada supusă inspecției fiscale prezentate de societate.*

Astfel, referitor la colectarea TVA se reține faptul că, chiar și în situația în care s-a acordat deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizori, inspectia fiscală este îndreptățită să procedeze la colectarea TVA pentru sumele respective, în situația în care, urmare verificărilor efectuate a constatat că *achizițiile nu au fost efectuate în vederea realizării obiectului de activitate pentru care a fost înființată persoana juridică și în scopul desfășurării activității economice generatoare de venituri.*

Ca atare, invocarea ca argument în susținerea contestației a aplicării eronate a tratamentului fiscal și a prevederilor legale pentru același gen de operații la inspectia fiscală anterioară nu poate fi reținută, câtă vreme societatea nu face dovada contestației actului de inspecție fiscală emis anterior. Mai mult, însăși contestatarea recunoaște că și-a asumat aplicarea acestui tratament fiscal urmare inspecției fiscale anterioare.

Se reține că nici în susținerea contestației nu aduce niciun argument și nu depune niciun document din care să rezulte modul în care au fost recuperate cheltuielile efectuate cu promovarea și publicitatea efectuate în favoarea clienților externi.

Ca urmare, nu pot fi reținute simplele afirmații ale contestației potrivit cărora avea drept de rambursare a TVA aferentă achiziției în cauză pentru că societatea nu dovedește printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscală, că aceasta a fost necesară în scopul activității proprii, astfel încât toate prevederile legale invocate întăresc constatările organului de inspecție fiscală, societatea ne prezentând niciun document și niciun argument suplimentar față de constatările organelor de inspecție fiscală, cu privire la recuperarea cheltuielilor.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X SRL nu are la dreptul la rambursarea TVA în suma de y lei, astfel încât contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA respinsă la rambursare în suma de y lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-CT x/11.02.2014.

Referitor la eroarea invocata privind diferenta de TVA pentru anul 2013 inregistrata in anexa 7 la raportul de inspectie fiscala, din mentiunile organelor de inspectie fiscala rezulta ca este vorba despre o eroare de redactare care nu afecteaza rezultatul inspectiei fiscale, fiind vorba de TVA colectata de societate si nu de diferenta stabilita la control, eroare indreptata de altfel prin adresa nr. x/27.03.2014, astfel incat este nejustificata solicitarea de reverificare.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11, art. 125¹, art.126, art.128, art.129, art.145 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.56, art.65, art.105 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1 si 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CT x/11.02.2014 emisa de organele fiscale din cadrul DGFP Constanta pentru TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti.

