

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Timiș – Biroul Soluționare Contestații cu adresa nr. xxxxx04.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. xxxxx.04.2011 asupra contestației formulate de

XXXXXXXXXXXXXXXXX
cu sediul în xxxxxxxxxxxxx

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Timiș sub nr. xxxxxx.04.2011 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

xxxxxxx Arad formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. xxxxxx.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxx din xxxxx02.2011 încheiate de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș și solicită anularea acestora pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de xxxxxxxxxxx Arad împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxx.02.2011 încheiat de către organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:(...)

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

«La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță. »

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de xxxxx Arad împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxx.02.2011, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de xxxxx Arad împotriva Deciziei de impunere nr. xxxxx.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș, s-au reținut următoarele:

xxxxxx Arad formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. xxxxxxxx.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea acesteia în ceea ce privește suma totală de xxxx lei reprezentând xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxxx lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost formulată de reprezentanții legali ai petentei și poartă ștampila acesteia, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. xxxxxx.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcție Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș, invocând în susținerea acesteia următoarele motive:

- la obligația principală – taxa pe valoarea adăugată – lunar, inspectorii fiscali nu au ținut cont de prevederile art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ale art. 128 alin. 1 respectiv pct. 2 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 precum și de prevederile adresei 280772 din 30.04.2008 transmisă de Ministerul Economiei și Finanțelor Direcția de Legislație în Domeniul TVA.

- petenta invocă prevederile adresei nr. 281241/281338 din 30.09.2008 a Ministerului Economiei și Finanțelor – Direcția de legislație în domeniul TVA și susține că proiectul „Perfecționarea tehnologiilor de creștere și exploatare a tineretului și a vacilor de lapte de mare productivitate, corelate cu normele Uniunii Europene” nr. 350 din 08.12.2006 este „ (...) un contract ferm încheiat înainte de 31.12.2006 și la capitolul VII art. 14 alin. 1 prevede valoarea fermă a contractului de xxxxxx lei proiect derulat în perioada 01.12.2006 – 20.12.2007, suma decontată final fiind de xxxxxx lei fără TVA, deci din punct de vedere al Codului fiscal stațiunea are drept de deducere a TVA-ului plătit din surse proprii.”;

- în ceea ce privește proiectul „Posibilități de determinare precoce a produșilor cu gene favorabile în direcția producției de lapte și carne pentru rentabilizarea fermelor private” stațiunea susține că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea acestuia în conformitate cu prevederile Codului fiscal deoarece manualul operațional pentru schema competitivă de granturi derulată cu sprijinul proiectului Modernizarea Sistemului de Informare și Cunoaștere în Agricultură finanțat conform prevederilor Acordului de împrumut nr. 4758-Ro ratificat prin Legea nr. 170/2005, așa cum este prevăzut la art. 4.5.2. „Pentru entitățile plătitoare de TVA (adică entități care plătesc TVA Statului Român), prin SCG se va finanța numai valoarea netă fără TVA; de asemenea prin SCG vor fi finanțate numai impozitele pe salarii și alte taxe/cheltuieli care nu pot fi recuperate de la Stat (taxe vamale și accize, taxe juridice și onorarii, etc.)” și art. 9.7 „Toate conturile, înregistrările și

contabilitatea pentru operațiunile financiare în cadrul proiectelor finanțate prin SCG, precum și toate documentele aferente implementării proiectelor SCG, vor fi ținute separat. Fondurile financiare din împrumut de la Banca Mondială vor fi utilizate exclusiv pentru plata valorii nete a facturilor și contractelor, iar fondurile financiare din contribuția Guvernului, vor fi utilizate exclusiv pentru plata TVA, salariilor, taxelor și impozitelor. Utilizarea fondurilor din împrumutul de la Banca Mondială pentru plata oricăror taxe și/sau impozite este strict interzisă. Dacă beneficiarul plătește taxe/impozite din fondurile financiare provenite din împrumutul de la Banca Mondială, toate fondurile proiectului se vor returna către UTSCG și respectivul proiect va fi închis.";

- referitor la anexele 5 și 6 din actul de control prin care diferite achiziții efectuate de stațiune nu au fost luate în considerare, petenta arată că au fost efectuate în folosul acțiunilor sale taxabile și că ele nu pot fi separate unele de altele, așa cum greșit au interpretat controlorii fiscali. Apa minerală și mesele servite în timpul campaniilor intră în sfera deducerilor de TVA deoarece concură la buna desfășurare a întregii activități din sectorul vegetal, mesele servite în campaniile agricole în perioada 2005 – 2009 s-au acordat în conformitate cu prevederile contractelor colective de muncă, aprobate de Consiliul de administrație iar persoanele care au beneficiat de mesele servite sunt cuprinse în tabele nominale cu semnăturile aferente;

- accesoriile înscrise în facturile emise de S.C. xxxxx S.R.L. sunt cuprinse în sfera operațiunilor taxabile privitor la TVA deoarece au fost utilizate la diferite lucrări de reparații în ferma zootehnică, iar marea majoritate în perioada construcției sălii de mulș;

- în legătură cu pachetele de sărbători, 8 martie, Crăciun, TVA-ul aferent acestora se află în sfera deductibilității deoarece valoarea acestora nu depășește 2% din fondul brut de salarii anual;

- referitor la achizițiile constând în cafea, dulciuri, protocol și alte produse, petenta afirmă că acestea au fost achiziționate atunci când a participat la expoziții, simpozioane, seminarii și Workschop-uri, toate aceste activități având legătură cu activitatea de bază a stațiunii și au fost efectuate în conformitate cu art. 20 (a), (d) și a art. 47(2) din Statutul Academiei de Științe Agricole și Silvice „Gheorghe Ionescu Șisești” respectând prevederile art. 128 alin. (8) din Legea nr. 571/2003.

Pentru aceste motive petenta solicită anularea Deciziei de impunere atacată și admiterea contestației.

II. xxxxx Arad, a făcut obiectul unui control efectuat de către inspectorii din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Timiș finalizat cu întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxxx02.2011 respectiv cu Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxxxx din xxxx.02.2011.

Verificarea a cuprins activitatea desfășurată în perioada 01.01.2005 - 31.12.2009, petenta fiind plătitoare de taxă pe valoarea adăugată prin opțiune începând cu data de 01.07.1993.

Urmare verificării efectuate s-au constatat următoarele:

1. Stațiunea de Cercetare - Dezvoltare pentru Creșterea Bovinelor Arad, a beneficiat de două finanțări de proiecte aferente activității de cercetare - dezvoltare, astfel:

A. Finanțarea de la Ministerul Agriculturii pentru realizarea proiectului „Perfecționarea tehnologiilor de creștere și exploatare a tineretului și a vacilor de lapte de mare productivitate, corelate cu normele Uniunii Europene” conform Contractului de finanțare nr. xxxx.12.2006

B. „Posibilități de determinare precoce a produșilor cu gene favorabile în direcția producției de lapte și carne pentru rentabilizarea fermelor private” – proiect finanțat de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale în baza Acordului de Grant nr. xxxxx.04.2008.

Pentru realizarea obiectivelor de investiții la cele două proiecte, petenta a efectuat achiziții de utilaje, materiale, piese și subansamble specifice activității, carburanți și diverse utilități (telefonie, energie electrică și apă) și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, după cum urmează :

1. La realizarea proiectului „Perfecționarea tehnologiilor de creștere și exploatare a tineretului și a vacilor de lapte de mare productivitate, corelate cu normele Uniunii Europene” (sala de muls) au fost efectuate achiziții constând în documentație proiect, caiet de sarcini, alimentare cu energie, instalații tehnologice, mobilier și diverse utilaje, pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei, aferentă achizițiilor din perioada 15.12.2006 -19.09.2007

2. La realizarea proiectului „Posibilități de determinare precoce a produșilor cu gene favorabile în direcția producției de lapte și carne pentru rentabilizarea fermelor private” (laborator) au fost efectuate achiziții constând în materiale de uz veterinar, consumabile de laborator și birou, tâmplărie PVC, echipamente electronice și de laborator, un autoturism, cheltuieli cu combustibili și diverse utilități (telefonie, energie electrică și apă), pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei, aferentă achizițiilor din perioada 26.06.2008 - 07.08.2009.

Pornind de la situația de fapt existentă, în baza prevederilor art. 126 alin. 1), art. 128 alin. 1), art. 141 alin. 2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu precizările înscrise în adresa nr. 281241/281338/30.09.2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul ambelor proiecte, rezultatele activității Stațiunii de Cercetare - Dezvoltare pentru Creșterea Bovinelor Arad, desfășurate în cadrul programelor sectoriale de cercetare-dezvoltare nu au fost transferate de la petentă în calitate de executant la finanțator, astfel că reprezintă o acțiune indirectă și nu se cuprind în sfera

de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în concluzie pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei aferentă achizițiilor efectuate pentru obiectivele de investiții, constând în echipamente, aparatură, instalații care sunt destinate realizării proiectelor de cercetare-dezvoltare petenta nu are drept de deducere conform art. 145, al. 2), din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

2. În perioada septembrie 2005 – martie 2008, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată de pe documente care reprezintă achiziții de bunuri pentru care nu a putut face dovada că au legătură cu activitatea stațiunii și că sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile. Documentele în cauză au fost emise de S.C. xxxxx S.R.L. și au avut înscris la denumirea produsului „accesorii”, iar bonurile fiscale atașate au în unele cazuri înscrisă aceeași explicație, iar altele sunt nelizibile.

În luna septembrie 2005 stațiunea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei din factura internă xxxxxx.09.2005 prin care autofacturează „materiale igienizare” fără nici o altă specificație.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pentru care nu se poate face dovada că au legătură cu activitatea petentei, stațiunea nu beneficiază de drept de deducere.

3. Din verificările efectuate a rezultat că xxxxxxxxArad, a dedus taxa pe valoarea adăugată de pe documente care reprezintă achiziții de bunuri și servicii pentru care nu se poate face dovada că au legătură cu activitatea Stațiunii (cultura cerealelor, producerea și comercializarea de semințe, animale de rasă și alte activități specifice profilului, dezvoltarea tehnologică și inovarea, etc.) iar acestea nu au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile. Astfel, s-a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru servicii hoteliere înscrise în documente în care nu sunt specificate persoane angajate din cadrul stațiunii, achiziții de alimente și cadouri acordate cu ocazia unor sărbători legale.

Totodată petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru achiziția de produse alcoolice, cafea și tutun, conform celor prezentate detaliat în situația anexă nr. 6 la raportul de inspecție fiscală.

Constatând că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei petenta nu are drept de deducere.

Având în vedere cele prezentate mai sus a rezultat că în perioada 01.01.2005 – 31.12.2009 stațiunea datorează un debit suplimentar în sumă totală de xxxxxx lei pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări de întârziere în sumă totală de xxxxxx lei.

III. Sxxxxxx cu sediul în xxxx, are cod unic de înregistrare xxx și are ca obiect principal de activitate „Agricultura și servicii auxiliare”.

IV. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș au stabilit că petenta datorează suma totală de xxxxx lei reprezentând xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxxx lei majorări de întârziere aferente.

1) Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea obiectivelor de investiții la cele două proiecte aferente activității de cercetare-dezvoltare, s-au reținut următoarele:

În fapt, xxxxxx, a beneficiat de două finanțări de proiecte aferente activității de cercetare - dezvoltare, astfel:

A. „Perfecționarea tehnologiilor de creștere și exploatare a tineretului și a vacilor de lapte de mare productivitate, corelate cu normele Uniunii Europene”, proiect finanțat de către Ministerul Agriculturii în baza Contractului de finanțare nr. xxxxx.12.2006;

B. „Posibilități de determinare precoce a produșilor cu gene favorabile în direcția producției de lapte și carne pentru rentabilizarea fermelor private” proiect finanțat de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale în baza Acordului de Grant nr. xxxxxxx.04.2008.

Pentru realizarea obiectivelor de investiții la cele două proiecte, petenta a efectuat achiziții de utilaje, materiale, piese și subansamble specifice activității, carburanți și diverse utilități (telefonie, energie electrică și apă) și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, după cum urmează :

1. La realizarea proiectului „Perfecționarea tehnologiilor de creștere și exploatare a tineretului și a vacilor de lapte de mare productivitate, corelate cu normele Uniunii Europene” (sala de muls) au fost efectuate achiziții constând în documentație proiect, caiet de sarcini, alimentare cu energie, instalații tehnologice, mobilier și diverse utilaje, pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei, aferentă achizițiilor din perioada 15.12.2006 -19.09.2007

2. La realizarea proiectului „Posibilități de determinare precoce a produșilor cu gene favorabile în direcția producției de lapte și carne pentru rentabilizarea fermelor private” (laborator) au fost efectuate achiziții constând în materiale de uz veterinar, consumabile de laborator și birou, tâmplărie PVC, echipamente electronice și de laborator, un autoturism, cheltuieli cu combustibili și diverse utilități (telefonie, energie electrică și

apă), pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei, aferentă achizițiilor din perioada 26.06.2008 - 07.08.2009.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 126, art.128 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. a, art. 145 și art. 161 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, unde se arată:

“ART. 126

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

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

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

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

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

(2) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri.

(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(4) Operațiunile impozabile pot fi:

(...)

c) operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;(...)

Livrarea de bunuri

ART. 128

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.(...)

Art. 141

(...)

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

a) activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral;”

Prevederile art. 141 alin. 2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare citate mai sus care se referă la scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru activitatea de cercetare dezvoltare și inovare au fost în vigoare până la 31.12.2006 iar începând cu 01.01.2007 prin intrarea în vigoare a Legii nr. 343/2006 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 a fost eliminată scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste activități.

„ Art. 145

(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; (...)

Art. 161

(19) În cazul contractelor ferme, încheiate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, se aplică prevederile legale în vigoare la data intrării în vigoare a contractelor, pentru următoarele operațiuni:

a) activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral;”

În raport de aceste prevederi legale, în cauza dedusă judecării s-au reținut următoarele:

Potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare aplicabile operațiunilor realizate până la data de 31 decembrie 2006, este scutită de taxa pe valoarea adăugată activitatea de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral.

De la data de 1 ianuarie 2007, prin intrarea în vigoare a Legii nr. 343/2006 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru activitatea de cercetare-dezvoltare și inovare a fost eliminată.

Potrivit prevederilor tranzitorii înscrise la art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, în cazul contractelor ferme, încheiate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, se aplică prevederile legale în vigoare la data

intrării în vigoare a contractelor, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral.

În ceea ce privește actele adiționale la contractele de cercetare-dezvoltare și inovare, încheiate după data de 1 ianuarie 2007 inclusiv, cărora le sunt aplicabile prevederile legale în vigoare după data aderării, conform prevederilor alin. (20) al art. 161 din Codul fiscal, acestea sunt numai cele care modifică valoarea proiectelor de cercetare desfășurate conform contractelor în derulare la data aderării. În acest caz, potrivit legislației în vigoare după data aderării, aceste operațiuni nu mai sunt scutite de la plata taxei.

Prin urmare, pentru actele adiționale încheiate după 1 ianuarie 2007 cu privire la contractele de cercetare în derulare la data aderării, care nu modifică valoarea totală alocată proiectelor de cercetare, se aplică legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată în vigoare înainte de data aderării, fiind scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, în cazul petentei, în ceea ce privește proiectul „Perfecționarea tehnologiilor de creștere și exploatare a tineretului și a vacilor de lapte de mare productivitate, corelate cu normele Uniunii Europene”, finanțat de către Ministerul Agriculturii în baza Contractului de finanțare nr. 350/08.12.2006 și pentru a cărui derulare petenta a efectuat achiziții în perioada 15.12.2006 – 19.09.2007, se reține că, contractul de finanțare a fost încheiat în data de 08.12.2006 anterior intrării în vigoare a Legii nr. 343/2006 prin care scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru activitatea de cercetare – dezvoltare și inovare prevăzută la art. 141 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal, în vigoare până la data de 31 decembrie 2006, a fost eliminată.

Din documentele existente la dosarul cauzei și din afirmațiile petentei din contestație s-a reținut că acest contract „(...) este un contract ferm încheiat înainte de 31.12.2006 și la capitolul VII art. 14 alin. 1 prevede valoarea fermă a contractului de xxxxxx lei, proiect derulat în perioada 01.12.2006 – 20.12.2007, suma decontată final fiind de xxxxxx lei, fără TVA, (...)”.

În cazul acestui contract sunt aplicabile prevederile tranzitorii din Codul fiscal aplicabil începând cu 1 ianuarie 2007 respectiv art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, potrivit cărora în cazul contractelor ferme, încheiate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, se aplică prevederile legale în vigoare la data intrării în vigoare a contractelor pentru

activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare, **prevederi legale conform cărora activitățile** de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral **reprezintă activități scutite de taxă pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 141 din Codul fiscal.**

În conformitate cu prevederile art. 126 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„(4) Operațiunile impozabile pot fi:

(...)

c) operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

iar la art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt

ART. 147

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, este denumită în continuare plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt.

(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de orice plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt se determină conform prezentului articol.

(3) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-un jurnal pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce.”

În raport de aceste prevederi legale se reține că în cazul petentei pentru operațiunile efectuate în cadrul proiectului finanțat de către Ministerul Agriculturii în baza Contractului de finanțare nr. 350/08.12.2006

și pentru a cărei derulare petenta a efectuat achiziții în perioada 15.12.2006 – 19.09.2007 pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost în sumă de xxxxxx lei (achiziții înscrise în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală), în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, pentru aceste achiziții nefiind îndeplinită condiția înscrisă la art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și anume achizițiile nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale petentei.

Pentru operațiunile derulate după data de 1 ianuarie 2007 pentru care nu se aplică regimul tranzitoriu de la art. 161 alin. (19) lit. a) și alin. (20) din Codul fiscal, se impune necesitatea stabilirii cu claritate a unor precizări privind regimul taxei pe valoarea adăugată aplicabil activității de cercetare-dezvoltare și inovare, precizări ce decurg din specificul utilizării rezultatelor acestei activități, astfel cum a fost prevăzut în Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art. 75 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, cu modificările și completările ulterioare, rezultatele cercetărilor obținute pe baza derulării unui contract finanțat din fonduri publice aparțin persoanelor juridice executante și ordonatorului principal de credite, în egală măsură, dacă prin contract nu s-a prevăzut altfel.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată și completată prin Legea nr. 343/2006, sunt considerate operațiuni impozabile în România operațiunile care, în condițiile legii, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, și pentru care locul este considerat a fi în România, realizate de o persoană impozabilă. De asemenea, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor trebuie să rezulte din una din activitățile economice prevăzute de lege.

Potrivit pct. 2 alin. (2) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, modificate și completate prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, o livrare de bunuri sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la “plată” implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Operațiunea este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție

este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț.

În funcție de modalitatea de utilizare a rezultatelor activității de cercetare-dezvoltare, distingem următoarele situații:

- o acțiune indirectă, situație în care rezultatele activității de cercetare - dezvoltare aparțin executanților (contractorilor, respectiv unitățile care realizează aceste activități);

În acest caz, în măsura în care există contracte între finanțator și contractor (executant) în care se specifică expres că rezultatele sau consecințele activității de cercetare – dezvoltare aparțin executanților și aceste rezultate nu sunt transferate către finanțator, se reține că nu se întrunesc condițiile pentru ca activitatea de cercetare-dezvoltare să fie considerată o prestare de servicii cu plată și, în consecință, aceste operațiuni nu se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de unitățile care realizează activități de cercetare – dezvoltare, utilizate în scopul realizării proiectelor de cercetare – dezvoltare care nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, nu este deductibilă, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

- o acțiune directă, situație în care rezultatele sau consecințele activității de cercetare-dezvoltare aparțin finanțatorului.

În acest caz, se reține că se realizează o operațiune în sfera taxei pe valoarea adăugată, întrucât este evident că are loc un transfer al rezultatelor de la executant către finanțator, fiind îndeplinită condiția referitoare la plată.

Contractorul, respectiv unitatea care realizează activitatea de cercetare – dezvoltare, are dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri sau servicii, utilizate în vederea realizării acestor proiecte de cercetare – dezvoltare care reprezintă acțiuni directe, conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, dar în același timp trebuie să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru contravaloarea activității de cercetare-dezvoltare, care va fi plătită de finanțator.

Prin urmare, atât operațiunile care tranzitoriu sunt scutite conform art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, cât și acțiunile indirecte care nu sunt în sfera de aplicare a taxei, sunt operațiuni fără drept de deducere. Unitățile de cercetare-dezvoltare vor fi considerate în continuare persoane impozabile cu regim mixt și vor exercita dreptul de deducere în condițiile prevăzute la art. 147 din Codul fiscal.

În raport de aceste prevederi legale, se reține că în funcție de constatarea specificului utilizării rezultatelor științifice ale proiectului în

discuție se decide tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil.

În ceea ce privește proiectul „Posibilități de determinare precoce a produșilor cu gene favorabile în direcția producției de lapte și carne pentru rentabilizarea fermelor private” finanțat de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale în baza Acordului de Grant nr. xxxxxx.04.2008 s-a reținut că în cazul petentei rezultatele activității nu sunt transferate de la executant la finanțator, motiv pentru care rezultă că ne aflăm în prezența unei acțiuni indirecte, iar operațiunile desfășurate de petentă nu se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, se reține și faptul că, în situația în care se realizează operațiuni care se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată, iar rezultatele sau consecințele acțiunii de cercetare-dezvoltare și inovare aparțin finanțatorului, executantul are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea proiectelor de cercetare însă în același timp trebuie să colecteze taxa pe valoarea adăugată la contravaloarea activității de cercetare – dezvoltare, care va fi plătită de finanțator.

În cazul petentei, deși aceasta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru activitatea de cercetare – dezvoltare și inovare, se reține că pentru contravaloarea activității de cercetare-dezvoltare nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă, pe cale de consecință operațiunile desfășurate în cadrul proiectului „Posibilități de determinare precoce a produșilor cu gene favorabile în direcția producției de lapte și carne pentru rentabilizarea fermelor private” finanțat de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale în baza Acordului de Grant nr. xxxxx.04.2008 nu se cuprind în sfera taxei pe valoarea adăugată iar taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în scopul realizării proiectului respectiv nu este deductibilă, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

Învederăm că această concluzie are la bază și punctul de vedere al direcției de specialitate din Minister, emis la solicitarea Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad – Biroul Soluționare Contestații cuprinsă în adresa nr. xxxxx.05.2011.

Cu adresa nr. xxxxxx.10.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. xxxxx.10.2011, Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul TVA a comunicat răspunsul în sensul că:

„ (...) tratamentul TVA aplicabil în speța descrisă în adresa dvs. are la bază expunerea cadrului legal și a tratamentului aplicabil din punct de vedere al TVA unităților și instituțiilor ce desfășoară activități de cercetare – dezvoltare, transmis de direcția noastră tuturor direcțiilor generale ale finanțelor publice din țară, prin circulara nr. xxxxxxx.09.2007, pe care o puteți consulta și pe site –ul Ministerului Finanțelor Publice (...).”

În ceea ce privește invocarea de către xxxxx Arad în cuprinsul contestației a adreselor Ministerului Economiei și Finanțelor – Direcția de Legislație în domeniul TVA nr. xxxxx din xxxx.04.2008 transmisă către Academia de Științe Agricole și Silvicultură „Gheorghe Ionescu - Șișești” și nr. xxxxxxx din xxxx09.2008 transmisă către Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale, în răspunsul nr. xxxxx.10.2011, înregistrat la D.G.F.P a jud. Arad sub nr. xxxxx.10.2011, formulat de Direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice la solicitarea D.G.F.P a jud. Arad în temeiul art. 213 alin. 2 din Codul de procedură fiscală, aceasta a arătat că „cele două adrese (...) au fost transmise în anul 2008 de către Direcția de legislație în domeniul TVA altor petenți, (...), în contexte diferite. Prin urmare, nu înțelegem de ce (...) invocați aceste adrese care nu au nici o legătură cu xxxxxxx Arad.”

Pe cale de consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de 301.037 lei aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea obiectivelor de investiții la cele două proiecte aferente activității de cercetare-dezvoltare se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă.

2). În legătură cu capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei aferentă unor achiziții pentru care documentele justificative conțin informații incomplete comparativ cu cele reglementate de legea fiscală, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada septembrie 2005 – martie 2008, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei de pe documente emise de S.C. xxxx S.R.L. care în rubrica denumirea produsului aveau înscrise denumirea „accesorii”.

Pe bonurile fiscale atașate acestor documente în unele cazuri era înscrisă aceeași explicație iar alte bonuri nu erau lizibile.

De asemenea, în luna septembrie 2005 stațiunea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei din factura internă nr. xxxxx. 09.2005 prin care autofacturează „materiale igienizare” fără nici o altă specificație.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare este reglementat dreptul de deducere respectiv, în funcție de perioada incidentă, sfera de aplicare a dreptului de deducere.

Astfel, potrivit prevederilor alin.(3) al acestui articol din legea fiscală, în forma aplicabilă până la data de 31.12.2006:

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

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

Începând cu 01.01.2007, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea justificării acestui drept, în funcție de felul operațiunii.

Astfel, potrivit art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2006:

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

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

iar la art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

„ (8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

(...)

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate; (...)”

Începând cu data de 01.01.2007, prevederile referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt stipulate la art.146 din Codul fiscal. Potrivit alin.(1):

“(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);*”

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

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

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;*”

Așadar, sintetizând prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată/înregistrată în scopuri de TVA pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurile și/sau serviciile care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină documentele care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la articolele din legea fiscală.

Învederăm că în Decizia nr. 5 din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care s-a admis recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție , în aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, s-a decis ca :

„ Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

În raport de cele arătate mai sus se reține că, pentru achizițiile efectuate de la S.C. xxxxx S.R.L. din Arad respectiv xxxxxx. xxxx din Arad (înscrise în Anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală) documentele pe baza cărora petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată nu au cuprins informațiile obligatorii prevăzute de lege, astfel pentru documentele emise de S.Cxxxxx S.R.L. pe bonurile fiscale era înscrisă denumirea “accesorii” , un bon era nelizibil iar pe document era înscris “ materiale conform bonului fiscal” iar pentru documentul nr. xxxxx.09.2005 emis de xxxxx Arad s-au autofacturat materiale igienizare.

În contestația depusă, petenta precizează că: „ (...) accesoriile achiziționate de stațiune au fost utilizate la diferite lucrări de reparații în

ferma zootehnică, iar marea majoritate în perioada construcției sălii de mulș (anexăm xerocopii facturi, situații de lucrări, coduri CPV).”

În legătură cu aceste susțineri, organul de soluționare a contestației a reținut faptul că între documentele înscrise de organele de inspecție fiscală în Anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală și documentele depuse de petentă la dosarul cauzei (situațiile de lucrări și lista cu codurile CPV) nu s-a putut stabili nici o legătură de cauzalitate, astfel încât petenta nu a probat afirmațiile din contestație, încălcând astfel prevederile art. 65 din Codul de procedură, republicat, unde se arată:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, respectiv faptul că în evidența contabilă a petentei au fost înregistrate cheltuieli în baza unor documente incomplete, neavând astfel calitatea de document justificativ, rezultă că organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit ca eronat exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții de bunuri pentru care documentele nu conțin toate informațiile cerute de legea fiscală, motiv pentru care, pentru capătul de cerere privind suma totală de xxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, contestația se va respinge ca neîntemeiată.

3). În legătură cu capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei aferentă unor achiziții efectuate de petentă și pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au legătură cu activitatea stațiunii, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada verificată societatea petentă a înregistrat și dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei aferentă următoarelor operațiuni:

- acțiuni de protocol (achiziții constând în cafea, dulciuri, sucuri, alcool, diverse cadouri, etc.);
- pachete oferite cu ocazia sărbătorilor legale;
- servicii hoteliere înscrise în documente emise pe numele unor persoane care nu sunt angajate ale stațiunii;
- mese și apă minerală servite personalului stațiunii în perioada campaniilor agricole (pentru anii fiscali 2008 și 2009).

Aceste achiziții au fost înscrise de către organele de inspecție fiscală în mod detaliat în Anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală, separat pentru fiecare an fiscal respectiv 2005, 2006, 2007, 2008 și 2009.

In drept, în aceste cauze sunt incidente următoarele prevederi legale:

a). pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în legătură cu acțiunile de protocol

Potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2005 - 2006:

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

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

Totodată, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Din aceste prevederi legale rezultă că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, în cadrul aceluiași articol legiuitorul reglementează excepțiile de la regimul dreptului de deducere. Astfel, potrivit alin.(7) al art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2005 - 2006:

„(7) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată pentru:

[...]

b) băuturi alcoolice și produse din tutun destinate acțiunilor de protocol.”

Potrivit acestor prevederi legale rezultă că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice, respectiv produse din tutun nu poate fi dedusă în situația în care acestea sunt destinate acțiunilor de protocol, în timp ce, începând cu data de 01.01.2007, sunt aplicabile prevederile alin.(5) lit.b) ale art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care modifică și în același timp completează prevederile anterioare, potrivit cărora:

„(5) Nu sunt deductibile:

[...]

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”

Astfel, conform noilor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun nu este deductibilă, excepție făcând cele care sunt destinate revânzării sau prestării de servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei s-a reținut că achizițiile efectuate de petentă constând în băuturi și țigări au fost destinate acțiunilor de protocol respectiv când “ (...) stațiunea a participat la expoziții, simpozioane, seminarii și Workschop-uri”, nefiind astfel cazul revânzării acestor produse sau utilizării pentru prestarea de servicii.

Față de aspectele prezentate mai sus, rezultă că bunurile achiziționate de petentă au fost destinate acțiunilor de protocol, situație în care taxa pe valoarea adăugată aferentă nu poate fi dedusă, în conformitate cu prevederile legale prezentate mai sus, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

b). pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor reprezentând cadouri cumpărate de petentă cu ocazia sărbătorilor legale

- în perioada 2005 - 2006, art.145 alin.3 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

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

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate, se reține că, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, s-a reținut că organele de control au constatat că petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții constând în „ diverse cadouri”, „ instalații lumini, agende, felicitări” respectiv „ pachete sărbători” fără a face dovada că

aceste achiziții au fost destinate angajaților și distribuite acestora (cum susține în contestație) sau că respectivele achiziții au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale stațiunii.

În condițiile în care petenta nu a probat cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală afirmațiile din contestație, încălcând astfel prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat, unde se arată:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”, contestația formulată de petentă referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor reprezentând cadouri cumpărate de aceasta cu ocazia sărbătorilor legale, se va respinge ca neîntemeiată.

c). pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare achitate de petentă pentru persoanele care nu au calitatea de angajați ai săi

- în perioada 2005 - 2006, art.145 alin.3 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

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

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

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

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

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

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

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni reprezentând contravaloare servicii de cazare fără a justifica faptul că aceste servicii de cazare au fost achitate în favoarea unor persoane care au calitatea de salariați ai petentei respectiv că au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

S-a reținut că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organelor de soluționare a contestației, ordine de deplasare sau alte documente justificative din care să rezulte că persoanele pentru care au fost efectuate aceste cheltuieli și dedusă taxa pe valoarea adăugată sunt angajați ai stațiunii aflați în deplasare în interes de serviciu.

Având în vedere cele de mai sus, contestația formulată de petentă referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de cazare efectuate în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai petentei se va respinge ca neîntemeiată.

d). pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă contravalorii meselor servite (perioada 2008 - 2009)

Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“TITLUL III - Impozitul pe venit

Definirea veniturilor din salarii

ART. 55

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: (...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătura cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la: (...)

b) cazare, **hrana**, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței; (...)

TITLUL VI - Taxa pe valoarea adăugată

Livrarea de bunuri

ART. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.(...)

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

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; (...)

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART.145

(...)

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

a) operațiuni taxabile;(...).”

Față de cele prezentate mai sus, s-au reținut următoarele:

- acordarea mesei calde salariaților reprezintă un avantaj de natură salarială acordat de angajator, deci un venit salarial, baza legală fiind dată de prevederile art.55, alin(1), alin.(2), lit.k) și alin.(3), lit.b) din Codul fiscal, mai sus citate, respectiv sunt asimilate salariilor” orice alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor” și avantajele cuprind, printre altele “**hrana**”, avantaj precizat expres de legiuitor;

- referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată, stabilită suplimentar pentru perioada 2008 -2009, precizăm că, în condițiile în care petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile reprezentând contravaloare masă servită, această sumă este datorată bugetului de stat, întrucât mesele au fost acordate salariaților gratuit, petenta nefăcând dovada că a recuperat contravaloarea acestora de la angajații beneficiari;

În ceea ce privește pretențiile petentei de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferente contravalorii meselor servite personalului, se constată că aceasta invocă listele cuprinzând persoanele care au beneficiat de mese servite și apă minerală în perioada 2008 – 2009, care nu pot fi primite ca fiind producătoare de efecte juridice-fiscale în sensul acordării pentru petentă a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă meselor servite, pentru motivele expuse în cele ce preced și în condițiile în care reprezentantul legal al petentei, d-nul

xxxxxx în calitate de contabil șef (Anexa 10 la raportul de inspecție fiscală) a declarat la încheierea inspecției fiscale că „ (...) în vederea soluționării controlului fiscal, am pus la dispoziția organelor de control toate documentele justificative, contabile și fiscale originale, care atestă realitatea și legalitatea operațiunilor contabile înregistrate ce privesc obiectul controlului”.

Pe cale de consecință, în mod corect s-a stabilit că achizițiile cu mesele servite nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, ci în folosul angajaților, drept pentru care petenta nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă conform prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. xxxxxx.02.2011, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru datoria fiscală contestată în sumă totală de xxxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente în sumă totală de xxxxx lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 55, art. 126, art.128 alin.(1), art. 141 alin. (2) lit. a, art. 145 alin. (2) lit. a, art. 147, art. 155 și art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 205 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de **xxxxxxx** cu sediul în xxxxxx împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxxx.02.2011 încheiat de către organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulate de **xxxxxxx** cu sediul în xxxxxx împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxxxxx.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală încheiat de către

organe de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând xxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxxx lei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel xxxxx, în termen de 6 luni de la data comunicării.