



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr.272/2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. - Sucursala .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X. / 30.01.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr. .X./11.X.2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./30.X.2013, cu privire la contestația formulată de .X. - .X., denumită în continuare "Sucursala .X.", cu domiciliul fiscal în .X., nr. .X., loc. .X., jud. .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./27.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generală a finanțelor publice a județului .X., prin care, urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. .X./24.X.2012, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a stabilit suplimentar și s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care societatea contestă suma de **.X.lei**.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția nr. .X./23.X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./27.X.2012 respectiv data de 11.X.2012, conform datei înscrise pe plicul poștal de înaintare a titlului de

creanță mai sus menționat, anexat în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv 10.X.2013 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de Sucursala .X..

I. Sucursala .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./28.X.2012 și Dispoziția nr. .X./23.X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., precizând următoarele:

În ceea ce privește înregistrarea directă a .X. anterior înregistrării Sucursalei .X. și schimbarea domiciliului său fiscal de la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. ulterior înregistrării Sucursalei .X., societatea menționează că .X. este o societate specializată în producția și comercializarea de aparatură electronică (de exemplu: .X., .X., .X., .X., .X., etc.).

Începând cu anul 2008, .X. s-a înregistrat în scopuri de T.V.A. în România prin procedura de înregistrare directă în vederea declarării achizițiilor și livrărilor intracomunitare efectuate pe teritoriul României, obținând codul de înregistrare de T.V.A. RO .X., fiind în administrarea fiscală a Direcției generale a finanțelor publice .X.

În anul 2010, .X. a decis extinderea activității sale în România și a încheiat o serie de contracte comerciale cu o serie de societăți comerciale independente, nefiliate grupului de companii .X., precum S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Societatea afirmă că pentru a se asigura că produsele sale îndeplinesc toate cerințele standardelor de calitate, începând cu data de 01 .X. 2010, .X. a înființat o sucursală în România, ce are ca obiect principal de activitate consultanță pentru afaceri și management, precum și o serie de activități secundare, precum:

- activități de inginerie și consultanță tehnică;
- activități de testări și analize tehnice;

- alte activități profesionale științifice și tehnice, și
- alte activități de servicii suport pentru întreprinderi.

Societatea susține că potrivit legislației de T.V.A. în vigoare, deoarece ulterior înregistrării directe .X. s-a stabilit în România printr-un sediu fix (în cazul de față o sucursală), organele fiscale au atribuit Sucursalei .X. codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. acordat inițial (în conformitate cu punctul 66 alin.(8) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal) și nu i-au atribuit acestuia din urmă un alt cod de înregistrare în scopuri de T.V.A.

Astfel, urmare înregistrării Sucursalei .X., competența de administrare fiscală din perspectiva taxei pe valoarea adăugată a activităților .X. derulate pe teritoriul României în baza înregistrării directe a fost transferată de la Direcția generală a finanțelor publice .X. la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X.

În ceea ce privește contractele încheiate de .X. cu co-contractorii săi din România, societatea susține că realizarea produselor finite .X. în România la care participă co-contractorii .X. include două faze distincte:

- faza de obținere a semifabricatelor, ca element component principal al realizării de produse finite, și
- faza de încorporare a semifabricatelor în produsele finite.

Având în vedere cele de mai sus, .X. a încheiat două tipuri de contracte comerciale, astfel:

- contract de bază de vânzare-cumpărare care acoperă activitatea de vânzare de materii prime ce stă la baza producției pe bază de contract realizată de co-contractanții săi din România și, respectiv activitatea de cumpărare a semifabricatelor rezultate din această activitate de producție;
- contract cadru de colaborare care acoperă activitatea de procesare a materialelor și semifabricatelor de către co-contractanții săi din România, în scopul obținerii de produse finite.

Referitor la activitatea de vânzare a materiilor prime și, respectiv de cumpărare a semifabricatelor rezultate, societatea precizează că în perioada supusă controlului, a derulat contracte de bază de vânzare-cumpărare cu .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., iar în baza acestor contracte, .X. vinde materiile prime către acești producători în vederea obținerii de semifabricate. Aceste materii prime au fost achiziționate de .X. de la diverși furnizori stabiliți în alte state UE sau non-UE (de exemplu .X.). Producătorii folosesc aceste materii prime în producția de semifabricate care, odată realizate, sunt vândute înapoi către .X.. Din punct de vedere fizic, însă, semifabricatele nu sunt livrate către .X., ci sunt:

a) fie păstrate de către respectivul co-contractant care le-a produs;

b) fie trimise către alți co-contractanți, stabiliți în România sau în alte state membre, în ambele cazuri în vederea procesării în produse finite în baza contractului cadru de colaborare.

Din punct de vedere a T.V.A., aceste operațiuni sunt raportate de .X. prin intermediul codului de T.V.A. .X., conform prevederilor legislației de T.V.A. în vigoare.

Referitor la activitatea de procesare a materialelor și semifabricatelor în produse finite, societatea susține că în perioada controlului, a derulat contracte cadru de colaborare cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., care au acționat în calitate de procesatori. Astfel, .X. transmite spre prelucrare procesatorilor atât semifabricatele achiziționate în temeiul contractelor de bază de vânzare-cumpărare, cât și alte materiale (proprietatea sa), în scopul procesării acestora și a obținerii de produse finite (.X., .X., .X., .X., .X., etc.).

Totodată, societatea invederează faptul că pe toată perioada în care are loc procesarea, .X. rămâne proprietarul semifabricatelor, materialelor și al produselor finite rezultate. Mai departe, produsele finite rezultate din activitatea de procesare sunt vândute de către .X. către clienții săi din afara României. Raportarea livrărilor intracomunitare și exporturilor realizate de .X. din România se realizează, potrivit legislației de T.V.A. în vigoare, prin intermediul codului de T.V.A. al Sucursalei .X., conform pct.66 din Normele Metodologice la Codul fiscal. În baza acestor contracte cadru de colaborare și respectând prevederile legale de T.V.A. în vigoare, co-contractorii români facturează serviciul de procesare către .X., ca beneficiar al serviciilor.

De asemenea, societatea menționează că .X. decide asupra activității de vânzare a produselor finite, inclusiv către care dintre co-contractori sunt transmise produsele spre procesare și condițiile în care vor fi vândute produsele realizate de către aceștia în România. După cum reiese din contractele de vânzare încheiate de către .X. cu diverși clienți din Uniunea Europeană, dar și din afara ei, acesta își asumă integral riscurile în ceea ce privește bunurile vândute, printre care amintim: calitatea produselor finite vândute, conformitatea transportului produselor, garanții acordate clienților, riscul de neîncasare.

Referitor la activitatea economică derulată în România de Sucursala .X. în beneficiul .X., societatea precizează că .X. a înființat sucursala .X. cu scopul de a asista în desfășurarea relațiilor co-contractorii români. În mod concret, sucursala a angajat în România personal specializat

în controlul calității, gestiunea materialelor și servicii de inginerie. Pentru toate serviciile prestate în beneficiul .X., Sucursala .X. este remunerată în baza costurilor înregistrate plus o marjă de profit de 10%. Contractele semnate la nivelul sucursalei se referă la activitatea sa curentă și sunt în general contracte pentru utilități, medicina muncii, chirie spațiu birou și altele similare.

Prin urmare, societatea invederează faptul că Sucursala .X. nu este implicată în activitatea de vânzare nici în ceea ce privește materiile prime, nici în privința produselor finite, acestea fiind derulate direct de .X. în baza contractelor încheiate cu diverse firme din afara României, iar în conformitate cu art.125¹ alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, coroborat cu punctul 1 alin.(3) lit.c) din Normele Metodologice la Codul fiscal, .X. nu va fi considerată stabilită în scopuri de T.V.A. în România pentru operațiunile legate de producția și comercializarea de aparatură .X..

Totuși, societatea susține că toate operațiunile desfășurate pe teritoriul României de către .X. în legătură cu activitatea sa principală (producția și comercializarea de aparatură .X.) care constau în livrarea de produse finite către clienții săi terți (situați în afara României) sunt raportate folosind codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. al lui .X., deoarece .X. nu poate aplica măsurile de simplificare pentru operațiuni pluripartite efectuate în România și ca atare trebuie să raporteze în România toate operațiunile de vânzare-cumpărare de bunuri în legătură cu producția de bunuri (achiziția intracomunitară de materii prime, vânzarea locală de materii prime, achiziția de produse semifabricate și livrarea intracomunitară de produse finite). Codul de TVA folosit este cel al Sucursalei .X., în conformitate cu punctul 66 alineatul (5) din Normele Metodologice la Codul fiscal, orice persoană care are sediul activității economice în afara României și care are, de asemenea, un sediu fix în România, va fi identificat prin codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. obținut de acel sediu fix.

Referitor la aspectele de ordin procedural, societatea invederează faptul că organele de inspecție fiscală și-au modificat substanțial concluziile ulterior discuției finale, fără a-i da posibilitatea de a-și exprima un punct de vedere cu privire la noile constatări.

Astfel, societatea susține că dacă în Proiectul de raport de inspecție fiscală comunicat la data de 12.11.2012, organele de inspecție fiscală au respins dreptul la deducere a TVA al Sucursalei pentru tranzacțiile desfășurate de .X. cu terții săi pe motiv că Sucursala .X. acționează ca un intermediar între .X. și terții săi (.X., .X. etc) și pentru faptul că semifabricatele produse de către acești terți sunt accesorii serviciilor de procesare efectuate de către alte societăți cu care .X. are contracte de procesare, prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală și-au

modificat substanțial concluziile, procedând la negarea dreptului de deducere a TVA aferentă tranzacțiilor desfășurate cu terții, pe motiv că facturile de achiziție de semifabricate nu îndeplinesc condițiile de formă cerute de art.155 din Codul fiscal.

În aceste condiții, Sucursala .X. invederează faptul că i-a fost încălcat dreptul de a fi ascultat în mod efectiv și eficient pe durata controlului fiscal, fapt care vatămă în mod grav drepturile și interesele societății.

Referitor la aspectele de ordin substanțial, societatea menționează că în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au considerat că .X., prin codul de TVA din România nu are drept de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor locale de bunuri efectuate atât de la procesatorii săi (S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.), cât și de la producători (.X. S.R.L., .X., .X. etc.) pe motiv că facturile de achiziție nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege. Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală au considerat că semifabricatele astfel achiziționate sunt accesorii serviciului de procesare și prin urmare nu ar fi trebuit să fie facturate cu 24% TVA deoarece aceasta ar trebui să urmeze același tratament de TVA ca și serviciile de procesare (operațiuni neimpozabile în România).

Societatea, consideră ca fiind neîntemeiată și nefondată decizia organelor de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA în valoare totală de .X. lei, întrucât pe parcursul derulării inspecției fiscale, nu au fost analizate de către acestea, în mod concret, informațiile și documentele puse la dispoziție în vederea determinării corecte a situației fiscale a sucursalei.

În ceea ce privește aspectele de ordin general, societatea menționează că Raportul de inspecție fiscală abundă în afirmații de ordin factual, nesusținute de probe sau chiar contrazise de probele administrative, în timp ce concluziile de ordin fiscal-juridic sunt prezentate fără însă să fie expuse argumentele legale care să le susțin.

Societatea susține că nu se poate considera că .X. funcționează în România prin două entități distincte, ci doar că derulează două categorii de activități distincte, ambele raportate prin intermediul codului unic de TVA .X., după cum urmează:

- Sucursala .X. derulează activități suport în beneficiul .X., raportate din punct de vedere al TVA prin codul de înregistrare .X., iar,
- .X. derulează activități de achiziții și livrări intracomunitare/locale de bunuri pe teritoriul României ce sunt raportate prin intermediul aceluiași cod de TVA .X., conform cerințelor legislației fiscale.

Or, societatea consideră că așa cum reiese din conținutul Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au înțeles natura tranzacțiilor desfășurate de .X. pe teritoriul României, neînțelegere care a determinat emiterea unor teorii nelegale și nefundamentate din partea acestora. Mai precis, organele de inspecție fiscală au considerat că Sucursala .X. ar fi avut obligația de a înregistra în evidența operativ-contabilă și tranzacțiile efectuate de .X. prin codul de TVA .X., în condițiile în care Sucursala .X. nu participă în niciun fel la realizarea acestor tranzacții.

Societatea menționează că potrivit legislației din România, obligativitatea raportării din punct de vedere a TVA a tranzacțiilor nu implică în mod automat și obligativitatea înregistrării acestora din punct de vedere operativ-contabil, având în vedere faptul că atât tratamentul fiscal, cât și cel contabil sunt reglementate de două acte normative distincte.

Sucursala .X. susține că în cadrul Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu au putut stabili realitatea activității desfășurate de .X. dat fiind faptul că facturile puse la dispoziție nu conțin denumirea mărfurilor achiziționate/livrate de către societate.

Astfel, societatea afirmă că în opinia organelor de inspecție fiscală, pentru simplu motiv că pe facturi apare la denumirea produsului un cod format din cifre (de exemplu .X., .X., Cover front [.X.], rezultă că facturile de achiziții nu întrunesc calitatea de documente justificative în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA conform art.146 alin.(1) din Codul fiscal și, prin urmare .X. nu-și poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi.

În primul rând, Sucursala .X. dorește să atragă atenția asupra faptului că pe parcursul inspecțiilor fiscale desfășurate încă de la momentul înființării sale, organele de inspecție fiscală au acordat .X., cod de TVA .X. dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție fără a pune la îndoială faptul că forma și conținutul acestora încalcă prevederile art.155 din Codul fiscal.

De asemenea, societatea citează prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal și consideră că a îndeplinit cerințele de ordin substanțial prevăzute de articolul mai sus menționat, pentru exercitarea dreptului de deducere.

În al doilea rând, societatea menționează că din punct de vedere al condițiilor formale de exercitare a dreptului de deducere al taxei pe

valoarea adăugată prevăzut de art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile primite de .X. de la co-contractorii săi nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.h) din Codul fiscal, respectiv 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 transporturi noi.

Sucursala .X. susține că reprezentanții săi au oferit explicații organelor de inspecție fiscală cu privire la codificarea bunurilor din facturi, astfel încât acestea să poată urmări circuitul bunurilor de la faza de materie primă până la vânzarea produsului finit, însă acestea au dat dovada de rea credință în analiza documentară efectuată.

În sprijinul celor de mai sus, societatea menționează că a anexat în susținerea contestației, spre exemplificare, facturi însoțite de rețete de fabricație din care se poate urmări circuitul materiei prime și fazele de prelucrare a acesteia până la obținerea produsului finit.

Astfel, societatea susține că potrivit Anexei nr.26, se poate observa că .X. achiziționează în baza facturii nr. .X./05.X.2012 de la S.C. .X. S.R.L. materia primă .X. reprezentând o garnitură burete care se folosește pentru evitarea contactului între diverse componente metalice (de exemplu plăci de bază). Ulterior, .X., cod de TVA .X., efectuează o achiziție intracomunitară asimilată în România pentru această materie primă și mai departe o livrează local către S.C. .X. S.R.L. în baza facturii de vânzare nr. .X./22.X.2012. În urma prelucrării materiei prime S.C. .X. S.R.L. obține produsul semifabricat .X. pe care îl vinde către .X., cod de TVA .X., în baza facturii de vânzare locală nr. .X.. Mai departe, în vederea obținerii de produse finite, .X., cod de TVA .X., trimite în baza avizului de expediție anexat către S.C. .X. S.R.L., fără plată și fără a-i transfera acestuia dreptul de proprietate, produsul semifabricat .X. pentru a-l procesa împreună cu alte produse semifabricate și materiale și a obține produsul finit.X., .X.. Prin urmare, în baza rețetei de producție anexată, societatea susține că se poate observa că în componența produsului finit (.X.) se regăsește atât materia primă .X., cât și produsul semifabricat.

În al treilea rând, societatea precizează că organele de inspecție fiscală menționează în mod nefundamentat faptul că .X., cod de TVA .X., a dedus eronat TVA aferentă achizițiilor de la terți, încălcând prevederile Deciziei V/2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, atâta timp cât Înalta Curte de Casație și Justiție este un organ al statului român și nu poate avea în vedere un alt înțeles al condițiilor de formă decât cele definite de acquisul comunitar și mai mult decât atât, facturile de achiziție ale .X., cod de

TVA .X., îndeplinesc toate condițiile de formă cerute de legislația națională și comunitară.

În al patrulea rând, societatea consideră constatările organelor de inspecție fiscală ca fiind vădit nelegale, întrucât legislația națională referitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie aplicată în baza jurisprudenței Curții Europene de Justiție, care nu permite negarea acestui drept de către statele membre pe considerente de ordin formal.

Astfel, societatea amintește două cazuri dezbătute de Curtea Europeană de Justiție pe această temă, pe care le consideră relevante, respectiv cazurile reunite C-123/87 și C-330/87 „Léa Jorion, née Jeunehomme, and Société anonyme d'étude et de gestion immobilière „EGI” v. Belgian State”, prin care Curtea Europeană de Justiție a decis că Directiva a VI-a TVA prevede cu titlu imperativ că Statele Membre trebuie să preia în legislația lor națională două cerințe de ordin formal cu privire la dreptul de deducere a TVA, respectiv cele referitoare la suma facturată și cota de TVA aplicabilă, precum și posibilitatea ca statele membre să impună în legislația lor națională și alte cerințe de ordin formal care să fie incluse în factură de către contribuabili pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în vederea asigurării unei corecte așezări TVA și pentru a permite autorităților fiscale să exercite controlul sistemului de TVA, însă dreptul statelor membre de a impune cerințe suplimentare de ordin formal cu privire la conținutul facturilor, ca și condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA de către contribuabili, nu este unul de tip absolut, ci trebuie să fie limitat la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit, așa cum este el menționat mai sus.

În al cincilea rând, societatea arată că abordarea organelor de inspecție fiscală contravine principiului general ale fiscalității reliefat de Curtea Europeană de Justiție în numeroase cauze în materie fiscală, respectiv principiul neutralității TVA, potrivit căruia TVA trebuie să aibă efect neutru, respectiv să conducă la același rezultat final oricâți intermediari ar exista, prin intermediul exercitării dreptului de deducere. Astfel, TVA este un impozit care va afecta prețul final al unui bun numai în momentul în care acesta ajunge la consumatorul final.

Totodată, societatea reiterează principiul certitudinii impunerii, reținut de Curtea Europeană de Justiție în cauze precum Halifax, Molenheide și prevăzut și de art.3 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, susținând existența lipsei de coerență în interpretarea legii și a jurisprudenței europene indiferent dacă se datorează normelor juridice lipsite de claritate sau interpretării diferite de către autoritățile fiscale, precum și principiul proporționalității reținut de Curtea Europeană de Justiție în cauze precum Teleos vs. Commissioners of

Customs and Excise, Molenheide (soluția pronunțată în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 și cauza C-25/03, Eswein), potrivit căruia măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului urmărit, în cauză evitarea fraudei și evaziunii fiscale.

De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod incorect la reîncadrarea tranzacțiilor pe motiv că acestea nu reflectă conținutul economic al acestora, mai exact, societatea nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia achizițiile de semifabricate sunt accesorii serviciilor de procesare și prin urmare nu ar trebui să fie subiect de TVA în România.

Astfel, societatea susține că a încheiat atât contracte cadru de colaborare cu co-contractorii cât și contracte de bază de vânzare-cumpărare, menite să reglementeze atât relațiile comerciale între părți cât și cadrul legal de desfășurare a tranzacțiilor. Contractul cadru de colaborare stipulează serviciile ce vor fi prestate de către co-contractori în calitatea lor de procesatori în beneficiul .X. (servicii de procesare materii prime/semifabricate) în timp ce contractul de bază de vânzare-cumpărare reglementează vânzările de semifabricate efectuate de către co-contractori către .X.. Ambele contracte stipulează foarte clar cine este proprietarul bunurilor la momentul vânzării și la momentul procesării și, mai ales, cine poate să dispună de bunuri. Prin urmare, conform acestor contracte, există două tranzacții diferite care au scopuri diferite, respectiv achiziția de bunuri și achiziția de servicii de procesare, iar pentru a considera că livrarea de semifabricate este o operațiune accesorie serviciului de procesare ar însemna să se ignore cu desăvârșire atât existența acestor două contracte cât și scopul final al tranzacțiilor.

Societatea menționează că scopul final al acestor tranzacții realizate de .X. cu co-contractorii săi și reglementate de contractul de vânzare-cumpărare este acela de a obține semifabricate, care ulterior, în funcție de decizia lui .X., vor fi încorporate în produse finite, fie de către același producător de la care au fost achiziționate, fie de către un altul. O structură diferită a acestei tranzacții, în care bunurile ar rămâne proprietatea producătorilor – așa cum susțin că ar trebui să se întâmple organele de inspecție fiscală – ar face imposibilă procesarea ulterioară a semifabricatelor de către orice alt co-contractor decât cel care le-a produs. Or, o asemenea reclasificare a activității reprezintă o interdicție de derulare a operațiunilor comerciale, ce nu poate fi extrasă în mod direct din conținutul textului legal invocat de către organele de inspecție fiscală, mai ales ținând cont că în situația de fapt descrisă niciuna dintre cele două operațiuni, nu poate fi considerată accesorie una față de cealaltă, ele fiind identificabile separat,

fiind, deci, imposibil de analizat una față de cealaltă prin intermediul unei relații de interdependență.

Din cele menționate mai sus, societatea susține că rezultă fără echivoc faptul că sunt două tranzacții diferite, motiv pentru care consideră că nu sunt aplicabile prevederile pct.13 alin.(14) din Normele Metodologice invocate de organele de inspecție fiscală.

Totodată, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod greșit întreaga activitatea desfășurată de co-contractori și nu au avut în vedere realitatea operațiunilor desfășurate de aceștia, limitându-se la a analiza doar părți ale tranzacțiilor desfășurate de co-contractori.

Mai exact, societatea susține că dacă organele de inspecție fiscală ar fi analizat în detaliu toate tranzacțiile efectuate de .X. cu co-contractori, ar fi observat că în practica raporturilor dintre părți, în cea mai mare parte a situațiilor, produsele achiziționate de la un anumit co-contractor sunt transmise spre procesare către un altul, neexistând nicio legătură între serviciile de procesare și livrările de bunuri.

Astfel, așa cum a menționat mai sus, .X. a încheiat atât contracte de procesare cât și contracte de vânzare-cumpărare de bunuri cu unii din co-contractorii săi, ce prevăd atât condiții în care se face transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor cât și natura serviciilor efectuate asupra acestora.

Societatea menționează că la momentul vânzării semifabricatelor, .X. devine proprietarul acestora și dispune de ele, hotărând destinația fiecărui bun achiziționat, potrivit nevoilor rezultate din propriile contracte încheiate cu beneficiarii săi. Prin urmare, co-contractorii prestează pe baza comenzilor serviciile cerute de .X., potrivit nevoilor acestei din urmă societăți, care indică bunurile asupra cărora este necesară derularea operațiunilor de procesare. Co-contractorul primește comenzi în buna executare a contractului în privința bunurilor ce urmează să fie procesate sau asupra destinației acestora (fără ca aceasta să semnifice faptul că .X. stabilește și modul în care co-contractorii aduc la îndeplinire în concret comenzile primite). În acest sens, societatea susține că a anexat în susținerea contestației, un set de documente privind achizițiile locale de la S.C. .X. S.R.L. care demonstrează circuitul bunurilor pe parcursul producției, respectiv procesării (facturi, avize de însoțire a mărfurilor, rețeta de fabricație „BOM” și o situație centralizatoare de unde se poate vedea tipurile de produse obținute de fiecare co-contractor în parte).

Prin urmare, societatea consideră că prin raționamentul organelor de inspecție fiscală ar însemna că .X. vinde co-contractorilor săi materii prime/semifabricate și primește de la aceștia în schimb servicii de procesare. Or, în cazul acesta, societatea susține că se pierde din vedere faptul că scopul final al tranzacțiilor realizate în cadrul contractului de vânzare-cumpărare este acela de a obține produse finite, și nu servicii de procesare.

Pentru a evita orice confuzie în ceea ce privește reîncadrarea naturii tranzacției comerciale, societatea a prezentat concluziile unor cauze disputate la Curtea Europeană de Justiție care menționează situațiile când o operațiune care cuprinde mai multe elemente (mai multe prestări de servicii sau o combinație de livrări de bunuri cu prestări de servicii), poate fi considerată o singură tranzacție în sensul legislației de TVA, invederând în acest sens, cazul C-349/96, Card Protection Plan Ltd., susținând că pentru ca o livrare de bunuri să fie accesorie unei prestări de servicii, aceasta nu trebuie să reprezinte un scop în sine pentru cumpărător, ci o modalitate de a beneficia în condiții optime de prestarea de servicii principală.

Astfel, societatea reinterează faptul că scopul urmărit de .X. prin contractul de vânzare-cumpărare este acela de a obține produse semifabricate, care ulterior, în funcție de decizia sa, și în baza contractului cadru de colaborare, vor fi încorporate în produsele finite, fie de către același producător (care are calitatea și de procesator), de la care au fost achiziționate, fie de către un alt procesator.

Societatea menționează că această abordare este susținută și de decizia în cazul C-41/04 (Levob), conform căreia atunci când două sau mai multe elemente livrate/prestate sunt puternic legate astfel încât urmăresc același obiectiv din punct de vedere economic, reprezentând o tranzacție unitară ce nu trebuie separată în mod artificial, se va considera că aceste elemente formează o livrare unitară din punct de vedere al TVA.

Or, societatea consideră că, așa cum a arătat mai sus, obținerea dreptului de a dispune de semifabricate ca și proprietar reprezintă un scop în sine pentru .X.. Ulterior, .X. este cel care hotărăște co-contractorul care va presta serviciile de procesare. Prin urmare, fiecare tranzacție este independentă din punct de vedere economic și ar trebui analizată separat.

În susținerea celor de mai sus, societatea se bazează pe faptul că fiecare tranzacție reprezintă un scop în sine, nu există un element principal și un element secundar.

Astfel, dacă s-ar avea în vedere raționamentul organelor de inspecție fiscală, societatea susține că livrările de semifabricate realizate de

un co-contractor în calitatea lui de producător, ar fi auxiliare serviciului de procesare efectuat de un alt co-contractor în calitatea lui de procesator. Or, în cazul de față nu există niciun fel de criteriu de dependență între co-contractori, și prin urmare, concluziile organelor de inspecție fiscală nu sunt aplicabile.

De asemenea, societatea susține că în cazul în care s-ar vorbi de o operațiune unică, s-ar vorbi de un singur beneficiu, însă acest lucru nu este aplicabil, întrucât .X. beneficiază atât de bunurile achiziționate (de care poate dispune ca și proprietar) cât și de serviciile de procesare. Or, dacă .X. și-ar fi dorit obținerea unui singur beneficiu (servicii de procesare, așa cum susțin organele de inspecție fiscală), nu ar fi încheiat două contracte distincte.

Totodată, Sucursala .X. consideră absurdă afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia societatea nu poate demonstra că bunurile achiziționate de la terți nu sunt accesorii serviciilor prestate de către cei trei procesatori (S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.), precum și faptul că aceste bunuri ar trebui încorporate în serviciile facturate în regim neimpozabil în România odată cu serviciile în cauză, conform art.133 alin.(2) din Codul fiscal, completat cu pct.13 alin.(4) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Societatea susține de asemenea, că este profund nefundamentată din punct de vedere economic și juridic afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia operațiunile dintre .X. și producătorii de mai sus, alții decât cei trei procesatori, nu ar fi trebuit să aibă loc în felul în care s-a întâmplat în fapt. Respectiv, în opinia acestora, costul produselor obținute de acești producători ar fi trebuit să fie inclus în valoarea serviciului de procesare prestat de către cei trei procesatori și aceștia ar fi trebuit să aibă o relație contractuală directă cu procesatorii și nu cu .X..

Cu toate că o asemenea afirmație nu reiese în mod direct din conținutul Raportului de inspecție fiscală, societatea menționează că singurul mod în care .X. ar fi putut să cumpere aceste bunuri de la procesatori, ca pretinse accesorii ale serviciilor prestate de aceștia din urmă, ar fi fost ca procesatorii să le cumpere de la producătorii menționați mai sus, spre a le revinde ulterior lui .X. odată cu bunurile procesate.

Societatea menționează că dacă admitem că această asociere este posibilă, ar însemna că în fapt producători de semifabricate enumerați mai sus să achiziționeze materii prime de la .X., să vândă produsele semifabricate către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. care la rândul lor ar trebui să presteze servicii de procesare către .X.. Or, această structură este evident contrară obiectivelor .X. și condițiilor agreeate între părți. Totodată, Sucursala .X. consideră că acest lucru este imposibil atâta timp cât

.X. achiziționează semifabricatele obținute de la producători suportând costul acestora, iar serviciile de procesare nu includ acest cost care este întotdeauna a lui .X..

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală se contrazic în afirmații în ceea ce privește structura operațiunilor desfășurate de .X. și colaboratorilor săi. Astfel, dacă în cadrul Dispoziției de măsuri aceștia afirmă că dreptul de deducere a TVA ar trebui să revină producătorilor, în cadrul Raportului de inspecție fiscală admit faptul că .X. este cel care suportă costul semifabricatelor și plătește co-contractorilor contravaloarea produselor livrate, așa cum se poate vedea și din ordinele de plată emise de .X..

În ceea ce privește reclassificarea tranzacțiilor conform art.11 din Codul fiscal, societatea invederează că în conformitate cu jurisprudența europeană, o operațiune poate fi recalificată sau înlăturată de către organele de inspecție fiscală, doar dacă a fost artificial creată și a avut ca unic scop obținerea unui avantaj fiscal, așa cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul Halifax, dovedit de o serie de factori obiectivi. Or, societatea menționează că acest raționament nu poate fi aplicat în cazul său, întrucât .X., având cod de TVA .X., prin tratarea distinctă a operațiunilor (în conformitate cu scopul acestora) a pre-finanțat în fapt, TVA la bugetul de stat, sucursala fiind într-o poziție de ramsursare constantă. Or, în cazul în care unicul scop al creării unui astfel de model de afaceri ar fi fost obținerea unui astfel de avantaj fiscal, probabil s-ar fi încercat implementarea unui model care să conducă la evitarea unei poziții de TVA de rambursat. Mai mult decât atât, tranzacțiile descrise mai sus constituie un model repetitiv, care face parte atât din modelul de afaceri al co-contractorilor cât și al .X., respectiv nu au fost tranzacții unice, proiectate special pentru evitarea TVA.

Sucursala .X. susține că prin reclassificarea tranzacțiilor fiscale și refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de semifabricate organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neutralității TVA. Astfel, conform Hotărârii Curții Europene de Justiție în cazul Halifax, principiul neutralității TVA impune eliberarea în întregime a comercianților de povara TVA datorată sau plătită în cursul tuturor activităților sale economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora, dacă acestea sunt, în principiu, subiect de TVA. Mai mult, conform Directivei de TVA 112/2006, TVA este un impozit indirect suportat de către consumatorul final și prin urmare nu trebuie să reprezinte un cost pe lanțul comercial de la producător până la consumatorul final.

Societatea invocă dispozițiile art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală și cauzele comune C-80/11 Mahagében kft împotriva

Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóságasi și C-142/11 Péter Dávid împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgat („Mahagében”), menționând totodată faptul că în cazul în care ar exista suspiciuni cu privire la modelul de afaceri al .X. și faptul că ar exista o practică abuzivă din partea acestuia sau din partea partenerilor acestuia, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aducă dovezi clare cu privire la aceste practici.

Referitor la precizărilor organelor de inspecție fiscală potrivit cărora dreptul de deducere a TVA trebuie exercitat de către procesatori și nu de către Sucursala .X., societatea susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să emită dispoziții de măsuri către co-contractori prin care să se instituie obligativitatea emiterii unor facturi de corecție. Or, acest lucru nu a fost realizat, organele de inspecție fiscală limitându-se la a sancționa Sucursala .X. prin refuzarea dreptului de deducere.

Societatea consideră că a afirma că Sucursala .X. nu a respectat prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, plecând de la premisa că aceasta nu a înregistrat în evidența sa contabilă tranzacțiile desfășurate și raportate din punct de vedere TVA de .X. prin codul de TVA .X., reprezintă o interpretare total eronată din partea organelor de inspecție fiscală a prevederilor legislative, având în vedere că Sucursala .X. nu participă în niciun fel la tranzacțiile desfășurate de .X. prin codul de TVA .X. (livrări/achiziții intracomunitare, livrări/achiziții intracomunitare asimilate, livrări/achiziții locale) cu atât mai mult cu cât aceste operațiuni nu fac parte din obiectul său de activitate.

De asemenea, societatea consideră că a respectat în totalitate și prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, precum și ale O.M.E.F. nr.1372/2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât a înregistrat și evidențiat în mod corect taxa colectată și dedusă aferentă activității desfășurate, și anume cea de control al calității, management al materialelor și inginerie.

Totodată, Sucursala .X. menționează că organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod eronat că .X. are un comportament de sediu fix în România pentru alte activități decât cele derulate de Sucursala .X., fără a preciza în ce constau aceste activități derulate de către aceasta, care sunt consecințele derivate din desfășurarea acestor activități fără a își fundamenta constatările cu evidențe scriptice și/sau faptice.

Societatea afirmă că nu există nicio legătură între noțiunea de sediu fix și operațiunile cu bunuri și mai ales, având în vedere că există suficiente dovezi pe baza cărora să se demonstreze că .X. nu are un sediu fix în România pentru alte activități decât cele aferente Sucursalei .X. (inginerie, calitate, gestiunea materialelor) consideră că este nefondată afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia simpla raportare a achizițiilor și livrărilor de mai sus folosind codul de înregistrare în scopuri de TVA al Sucursalei .X. implică faptul că .X. desfășoară și alte activități pe teritoriul României prin intermediul Sucursalei .X. pentru care creează sediu fix.

În sensul celor de mai sus, Sucursala .X. invocă concluziile hotărârii Curții Europene de Justiție C-190/95 ARO Lease BV, potrivit căreia dacă o companie nu deține într-un stat membru personal propriu sau o structură proprie cu un grad suficient de permanență, cu ajutorul căreia să fie încheiate contracte sau luate decizii de management, nu se poate afirma că respectiva companie creează un sediu fix în acel stat, aceste concluzii fiind reluate și întărite și prin hotărârea C-390/1996 Lease Plan Luxemburg SA.

Societatea înțelege să conteste și Dispoziția de măsuri, întrucât aceasta prevede ducerea la îndeplinire de către Sucursala .X. a unor măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală în conformitate cu cele constatate prin Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere, act administrativ fiscal ce a fost contestat.

Totodată, societatea invederează constatarea de nereguli procedurale la emiterea Dispoziției de măsuri, constatarea lipsei de obiect a acesteia, necomunicarea proiectului Dispoziției de măsuri spre a asigura dreptul efectiv al Sucursalei .X. de a formula punct de vedere și prin urmare solicită anularea acesteia în temeiul art.46 din Codul de procedură fiscală coroborat cu art.2 alin.(3) din același act normativ și cu art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă.

În concluzie, pentru toate motivele de fapt și de drept expuse mai sus, societatea solicită:

- anularea în parte a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește respingerea la rambursare a sumei de .X. lei reprezentând TVA;
- anularea în parte a Dispoziției de măsuri;
- recunoașterea dreptului Sucursalei .X. la rambursarea TVA în sumă de .X. lei și restituirea efectivă a acestei sume către Sucursala .X..

II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., au efectuat o inspecție fiscală la

Sucursala .X., care a cuprins perioada 01.06.2012 - 30.06.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată, **în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./27.X.2012** și a Dispoziției nr. .X./23.X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, acte administrative fiscale ce au fost contestate.

a) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. are încheiate două tipuri de contracte cu subcontractori români. Un contract de vânzare-cumpărare conform căruia vinde materii prime către producătorii români în vederea obținerii de semifabricate și un contract cadru de colaborare în baza căruia .X. transmite spre prelucrare procesatorilor atât semifabricatele achiziționate în baza contractelor de vânzare-cumpărare, cât și materiale (proprietatea .X.) în scopul procesării și a obținerii de produse finite (.X., .X., .X., .X. etc.).

Din documentele justificative prezentate, respectiv din facturile de achiziție, dar și din cele de livrare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea acestei activități, dat fiind faptul că facturile în cauză nu conțin denumirea mărfurilor achiziționate/livrate, la aceasta denumire fiind înscris un cod din cifre, iar societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, urmare a solicitării transmise electronic și verbal, un clasicator STAS sau alte documente care să permită identificarea denumirii bunurilor achiziționate/livrate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest aspect generează două deficiențe:

1) de formă – facturile de achiziție nu întrunesc calitatea de document justificativ în vederea deducerii TVA potrivit art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, întrucât nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege;

2) de fond – lipsa denumirii bunurilor achiziționate/livrate nu justifică circuitul acestora astfel cum a fost prezentat de către reprezentanții societății având ca și consecință un tratament fiscal diferit aplicat de către organele de inspecție fiscală față de societate. Organele de inspecție fiscală au constatat că circuitul bunurilor și aplicarea tratamentului fiscal nu poate fi stabilit nici din evidența contabilă/tehnic-operativă pe care societatea nu o conduce pentru această activitate în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele europene, precum și cu dispozițiile art.156 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, completate cu O.M.F.P nr.1372/2008 privind organizarea evidenței în scopuri de TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat existența a două tipuri de contracte cu partenerii, respectiv contracte de vânzare-cumpărare de semifabricate (obținute urmare a prelucrării materiilor prime vândute de către Sucursala .X.) și contracte de procesare a semifabricatelor încheiate între procesatorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. și .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de prelucrare/procesare a acestora este o prestare de servicii către un beneficiar persoană impozabilă, .X., cod de înregistrare fiscală .X., care își are sediul activității economice stabilit în .X., și care constituie o prestare de servicii intracomunitare conform art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile pct.13 alin.(14) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale art.133 din Codul fiscal, facturile prezentate și lipsa unei evidențe contabile/tehnico-operativă, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă că bunurile pentru care Sucursala .X. a dedus TVA nu sunt accesorii ale serviciilor prestate de procesatori și care ar trebui facturate de către aceștia în regim neimpozabil în România odată cu facturarea serviciului de procesare, ceea ce are ca implicație deducerea eronată a TVA de către Sucursala .X. pentru aceste achiziții potrivit art.145 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate demonstra cu documente că nu are loc o separare a serviciilor de prelucrare a bunurilor corporale facturate de către procesatori în regim neimpozabil în România de bunurile accesorii aferente acestor servicii, bunuri care sunt facturate de către procesatori către .X. cu codul de TVA .X. în regim taxabil cu 24%, pentru care aceasta din urmă deduce TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala .X., cod de TVA .X., își exercită dreptul de deducere și solicită la rambursare TVA pentru parte a serviciului prestat de către procesatori, operațiune care nu este impozabilă din punct de vedere al TVA în România, deoarece nu sunt îndeplinite cumulativ condițiile stipulate la art.126 alin.(1) din Legea privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță condiția privind locul de prestare a serviciilor, în fapt locul de prestare este în .X. și nu în .X..

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că dreptul de deducere/rambursare a TVA trebuie exercitat de către procesator și nu de către Sucursala .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.126, art.133 alin.(2) și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la reîncadrarea formei tranzacției comerciale pentru care Sucursala .X. a dedus TVA, stabilind în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

b) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA deductibilă înregistrată de societate în perioada verificată, provine și din achizițiile de bunuri efectuate de la S.C. .X. S.R.L., .X., .X., .X., .X., .X. etc., alți furnizori interni decât procesatorii, bunuri care ulterior sunt transmise pe baza Avizului de expediție subcontractorilor/procesatorilor cu care .X., cod de înregistrare fiscală .X., are încheiate contracte de procesare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între Sucursala .X., cod de înregistrare fiscală .X. și terții menționați mai sus, bunurile în cauză circulă prin facturare în cazul livrărilor, respectiv refacturare în cazul răscumpărării bunurilor livrate inițial și încorporate de terți în semifabricate, urmând ca înainte de încorporarea bunurilor în produsul finit de către unul dintre cei trei procesatori (S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.), Sucursala .X. să emită aviz de expediție procesatorilor, aviz ce nu este însoțit/urmat de factura fiscală.

Și pentru aceste operațiuni din documentele justificative prezentate, respectiv din facturile de achiziție, dar și din cele de livrare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea desfășurării acestei activități, dat fiind faptul că facturile în cauză nu conțin denumirea bunurilor achiziționate/livrate, la denumire fiind înscris un cod din cifre. Societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, urmare a solicitării transmise electronic și verbal, un clasificator STAS sau alte documente care să permită identificarea denumirii bunurilor achiziționate/livrate. De la un anumit moment al ciclului economic (după achiziția/livrarea de bunuri de la terții amintiți mai sus) se reia situația expusă la punctul anterior, când potrivit contractelor și informațiilor date de reprezentanții .X., bunurile astfel achiziționate de la terți sunt transmise spre prelucrare procesatorilor care facturează prestarea de servicii către .X. în regim neimpozabil în România.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, pe de o parte că societatea a dedus în mod eronat TVA pentru achizițiile de la terți, în baza facturilor care nu conțin elementele obligatorii încălcând astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că neindicarea denumirii bunurilor pe facturile de achiziții au determinat și imposibilitatea stabilirii dacă bunurile achiziționate au fost destinate realizării operațiunilor taxabile prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au putut face legătura între produsele livrate și achizițiile efectuate.

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au constatat în baza facturilor care nu conțin denumirea bunurilor achiziționate, că societatea .X. nu poate demonstra că bunurile achiziționate de la terți nu reprezintă accesorii ale serviciilor prestate de către cei trei procesatori (S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.), bunuri care ar trebui încorporate în serviciile facturate în regim neimpozabil în România odată cu serviciile în cauză conform art.133 alin.(2) din Codul fiscal, completat de Normele de aplicare pct.13 alin.(4).

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea TVA aferentă acestor achiziții de bunuri de la terți.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu exactitate cuantumul acestei taxe pe valoarea adăugată dat fiind lipsa unei evidențe contabile/tehnico-operative potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr.3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele europene, art.156 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal și O.M.F.P nr.1372/2008 privind organizarea evidenței în scopuri de TVA, dispunând măsuri de evidențiere a acestui fel de operațiune potrivit legii și ajustarea TVA dedusă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2012, Sucursala .X. a dedus și a colectat TVA aferentă achizițiilor și livrărilor în relația cu S.C. .X. S.R.L., .X., .X., .X., .X., .X. etc., potrivit jurnalelor de cumpărări și celor de vânzări, TVA solicitată la rambursare fiind în sumă de .X. lei.

Prin urmare, având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

c) Totodată, prin Dispoziția nr. .X./23.X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, acestea au dispus societății următoarele:

- înregistrarea în evidența contabilă a TVA de plată, stabilit suplimentar urmare a inspecției fiscale;

- întocmirea evidenței contabile/tehnico-operative începând cu luna iunie pentru toate operațiunile derulate, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. nr.3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele europene și art.156 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal completat cu dispozițiile O.M.F. nr.1372/2008 privind organizarea evidenței în scopuri de TVA;

- stabilirea cuantumului de TVA dedusă pentru achizițiile de bunuri efectuate de terți (S.C. .X. S.R.L., .X., .X., .X., .X., .X. etc.), pentru care potrivit celor arătate în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere și determinarea diferenței nedeductibile de TVA, față de cuantumul de TVA nedeductibil stabilit de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală.

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

1). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA, Agenția Națională de Administrare prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat Sucursalei .X. dreptul de deducere aferentă TVA înscrisă în facturile primite de la furnizori în luna iunie 2012, pe considerentul că acestea nu conțin denumirea bunurilor achiziționate, iar bunurile achiziționate sunt accesorii ale serviciilor prestate pentru care locul prestării este în .X., în condițiile în care din documentele depuse la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala .X. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile primite de la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., .X., .X., .X., .X., .X. etc., în luna iunie 2012, întrucât aceste facturi prezintă deficiențe de formă și de fond, respectiv:

1) de formă – facturile de achiziție nu întrunesc calitatea de document justificativ în vederea deducerii TVA potrivit art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, întrucât nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege;

2) de fond – lipsa denumirii bunurilor achiziționate/livrate nu justifică circuitul acestora astfel cum a fost prezentat de către reprezentanții societății având ca și consecință un tratament fiscal diferit aplicat de către organele de inspecție fiscală față de societate, precum și imposibilitatea stabilirii dacă bunurile achiziționate au fost destinate realizării operațiunilor taxabile prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, întrucât din documentele justificative prezentate, respectiv din facturile de achiziție, dar și din cele de livrare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea acestei activități, au procedat la reîncadrarea formei tranzacției comerciale pentru care Sucursala .X. a dedus TVA, făcând aplicațiunea art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, Sucursala .X. precizează că facturile analizate de organele de inspecție fiscală îndeplinesc cerințele impuse de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât codurile înscrise la denumirea produselor/serviciilor se pot corela cu documentele deținute de societate, sens în care le anexează la contestație.

Mai mult, societatea susține că a respectat art.145 alin.(2) din Codul fiscal, întrucât achizițiile de semifabricate nu sunt accesorii serviciilor de procesare, în această situație achizițiile respective fiind efectuate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

În ceea ce privește reclassificarea tranzacțiilor conform art.11 din Codul fiscal, societatea invederează că în conformitate cu jurisprudența europeană, o operațiune poate fi recalificată sau înlăturată de către organele de inspecție fiscală, doar dacă a fost artificial creată și a avut ca unic scop obținerea unui avantaj fiscal, așa cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul Halifax, dovedit de o serie de factori obiectivi. Or, societatea menționează că acest raționament nu poate fi aplicat în cazul său, întrucât .X., având cod de TVA .X., prin tratarea distinctă a operațiunilor (în conformitate cu scopul acestora) a pre-finanțat în fapt, TVA la bugetul de stat, sucursala fiind într-o poziție de ramsursare constantă. Or, în cazul în care unicul scop al creării unui astfel de model de afaceri ar fi fost obținerea

unui astfel de avantaj fiscal, probabil s-ar fi încercat implementarea unui model care să conducă la evitarea unei poziții de TVA de rambursat. Mai mult decât atât, tranzacțiile descrise mai sus constituie un model repetitiv, care face parte atât din modelul de afaceri al co-contractorilor cât și al .X., respectiv nu au fost tranzacții unice, proiectate special pentru evitarea TVA.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 10.05.2012, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”,

iar art.146 alin.(1) din același act normativ, stipulează:

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu data de 27.02.2012, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46. Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.”

Astfel, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice

dreptul de deducere, cu documentele prevăzute de lege, respectiv cu factură care să cuprindă informațiile obligatorii, printre care se regăsește și denumirea bunurilor livrate.

Prin urmare, având în vedere cele menționate mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125[^]1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei de .X., se reține că:

.X. a achiziționat în baza facturii nr. .X./05.X.2012 de la S.C. .X. S.R.L. materia primă .X. reprezentând o garnitură pentru care societatea susține că se folosește pentru evitarea contactului între diverse componente metalice (de exemplu plăci de bază).

Ulterior, .X. a livrat către S.C. .X. S.R.L. în baza facturii nr. .X./22.X.2012 materii prime, printre care și materia primă denumită .X..

Totodată, societatea precizează că în urma prelucrării materiei prime, S.C. .X. S.R.L. a obținut produsul semifabricat .X. pe care l-a vândut către .X., cod de TVA .X., în baza facturii nr. .X./30.X.2012.

Mai departe, în vederea obținerii de produse finite, .X., cod de TVA .X., a trimis în baza documentelor intitulate „.X.” și „.X.) în data de 28. .X.2012, către S.C. .X. S.R.L., fără a-i transfera acestuia dreptul de proprietate, produsul semifabricat .X. pentru a-l procesa împreună cu alte produse semifabricate și materiale, și așa cum susține contestatara, de a obține produsul finit .X., .X., .X..

În concluzie, societatea precizează că în baza rețetei de producție anexată la dosarul cauzei, se poate observa că în componența produsului finit (.X., .X.) se regăsește atât materia primă .X., cât și produsul semifabricat (.X.).

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2012 nu rezultă dacă, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele menționate mai sus.

Totodată, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia bunurile pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA sunt accesorii ale serviciilor prestate de procesatori pentru care locul prestării este în .X., întrucât potrivit Anexei nr.22, prezentată de societate în susținerea contestației, contractul de bază de vânzare-cumpărare încheiat la 28.X.2010 între .X., cu sediul în .X., în calitate de cumpărător și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de vânzător, are ca obiect livrarea „produselor” menționate în Comenzile de achiziție, iar conform Anexei nr.23, contractul pentru prestări servicii încheiat între .X., cu sediul în .X., în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de executant/contractor, are ca obiect asigurarea pentru activitatea de producție, de către beneficiar, a materialelor și a componentelor (numite în continuare „materie primă”), în mod gratuit contractorului, pe care îl însărcinează cu activitatea de producție conform prevederilor contractuale, urmând ca după execuția contractuală și livrarea produselor obținute în urma activității de producție, contractorul să primească taxa pentru servicii.

Prin urmare, există două tranzacții diferite care au scopuri diferite, respectiv achiziția de bunuri și achiziția de servicii de procesare, operațiuni ce se identifică separat și ce se execută în baza a două contracte distincte.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă societatea a îndeplinit cerințele de ordin substanțial pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, prevăzute la art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Codul fiscal și în caz afirmativ să efectueze o analiză pe fiecare factură în parte, astfel încât să se poată stabili circuitul materiei prime și fazele de prelucrare a acesteia până la obținerea produsului finit și implicit să se poată stabili dacă societatea beneficiază sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, precum și pe cele de ordin formal, respectiv modul de completare al facturilor prin prisma art.155 prin realizarea corelărilor dintre facturi și documente justificative.

Așadar, sub imperiul celor reținute mai sus, sunt incidente în cauză prevederile referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, stipulate la art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”,

precum și cele stipulate la art.14 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora:

“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

Totodată, se rețin în speță și prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea situației fiscale a contribuabilului, erau îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea pe bază de probe sau constatări proprii, or motivația care a stat la baza impunerii, respectiv faptul că activitatea de prelucrare/procesare a acestora este o prestare de servicii către un beneficiar persoană impozabilă, .X., cod de înregistrare fiscală .X., care își are sediul activității economice stabilit în .X., și care constituie o prestare de servicii intracomunitare conform art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în lipsa unei evidențe contabile/tehnic-operativă, nu rezultă că bunurile pentru care Sucursala .X. a dedus TVA nu sunt accesorii ale serviciilor prestate de procesatori și care ar trebui facturate de către aceștia în regim neimpozabil în România odată cu facturarea serviciului de procesare, întemeiată în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, nu poate fi reținută în condițiile în care, așa cum s-a precizat mai sus, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii și/sau a contractului de vânzare-cumpărare de bunuri, a facturilor emise în baza acestora care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155, precum și cu alte documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.X.2012, rezultă că organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA, nu s-au pronunțat asupra îndeplinirii tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală și nu au analizat contractele încheiate de contestatară cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., având în vedere că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului pentru a putea face corelația dintre documentele primare care au stat la baza livrării de bunuri (încorporate în produsul final supus procesării) efectuată de către procesatori către Sucursala .X. și facturile emise de aceștia în baza cărora Sucursala .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, nu poate fi reținută retratarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor prin prisma art.11 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât potrivit articolului invocat mai sus:

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

Potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

Totodată, din modul în care aceste prevederi au fost redactate, se reține că intenția legiuitorului a fost de a împiedica evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care, invocând un scop economic aparent, cum ar fi realizarea unei fuziuni, a unei divizări etc. - a se vedea art.27¹ alin.(11) lit.a) din Codul fiscal, aplicabil începând cu data de 01.01.2007 - să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal.

Concluzionând, prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în

vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, or având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Astfel, reîncadrarea tranzacțiilor în speță, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta conținutul economic al acestora, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală nu sunt consemnate constatări cu privire la faptul că tranzacțiile în speță au scop economic, însă acesta nu reflectă scopul real, conținutul real economic, nu poate fi reținută.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se concluzionează că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv s-au limitat la invocarea faptului că facturile în baza cărora Sucursala .X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA nu conțin denumirea bunurilor achiziționate, ci un cod din cifre, faptul că bunurile achiziționate sunt accesorii serviciului de procesare, astfel că acestea ar trebui să urmeze același tratament de TVA ca și serviciile de procesare, respectiv în regim neimpozabil în România.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./27.X.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție, a aceleiași perioade, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

2). În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./23.X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția nr..X./23.X.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, acestea au dispus societății următoarele:

- înregistrarea în evidența contabilă a TVA de plată, stabilit suplimentar urmare a inspecției fiscale;

- întocmirea evidenței contabile/tehnico-operative începând cu luna iunie pentru toate operațiunile derulate, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. nr.3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele europene și art.156 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal completat cu dispozițiile O.M.F. nr.1372/2008 privind organizarea evidenței în scopuri de TVA;

- stabilirea cuantumului de TVA dedusă pentru achizițiile de bunuri efectuate de terți (S.C. .X. S.R.L., .X., .X., .X., .X., .X. etc.), pentru care potrivit celor arătate în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere și determinarea diferenței nedeductibile de TVA, față de cuantumul de TVA nedeductibil stabilit de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este competentă să soluționeze:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către: [...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. - Sucursala .X. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.X.2012 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborate cu punctul 5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”,

fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare organului emitent din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., Administrația județeană a finanțelor publice .X., al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.X.2012.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(3) și

alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1). Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./27.X.2012 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. **lei**, reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2) Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor **privind capătul de cerere referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.X.2012** și transmiterea contestației formulată de .X. - Sucursala .X., împotriva acestui act administrativ fiscal, organului emitent din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., Administrația județeană a finanțelor publice .X., spre competența soluționare.

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**