



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgrfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 542/23.11.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SA, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../28.09.2015.

DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, a fost sesizată asupra contestației formulată de SC X SA cu sediul în ..., jud. Hunedoara, prin DD și MB avocați în cadrul DB SCA, pentru care a fost depusă împuternicirea avocațială de reprezentare seria ..., nr. .../2015, în original.

Cu adresa nr. ... / A_SLP / 18.09.2015 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, de delegare a competenței de soluționare și adresa nr. A_SLP / .../ 21.09.2015 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, de transmitere a dosarului contestației, înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. ... / 28.09.2015, a fost delegată competența de soluționare a contestației formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .../15.12.2014, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .../15.12.2014.

Analizand conținutul contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .../15.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de DGAMC – Inspecție Fiscală, și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .../15.12.2014, se constată că petenta solicită anularea în parte a obligațiilor fiscale stabilite de plată suplimentar, respectiv suma totală de ... lei, după cum urmează:

TVA..... lei;

Dobânzi/Majorări de întârziere TVA..... lei;

Penalități de întârziere TVA.....lei;

De asemenea, petenta contestă parțial și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC .../15.12.2014 pentru suma de ... lei, reprezentând

contribuții sociale aferente sumelor plătite foștilor salariați în cadrul programelor Scheme de Plecări Voluntare 2006-2010, după cum urmează:

- ...lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator
- ... lei contribuție individuală de asigurări sociale datorată de asigurați
- ... lei contribuție de asigurare accidente de muncă și boli profesionale
- ... lei contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator
- ... lei contribuție asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- ... lei contribuție pentru concedii și indemnizații
- ... lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- ... lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați
- ... lei contribuție la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin.(1) lit.a) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SA solicită prin contestația formulată admiterea acesteia și în principal decizia pronunțată, să dispună:

1. Cu privire la TVA suplimentar stabilit de organele fiscale în cuantum de ... lei și accesoriile aferente:

A. Constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscal în privința constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la refuzarea dreptului de deducere a TVA în valoare de ... lei ;

B. Constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală în privința constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la impunerea în sarcina Societății a TVA colectată în cuantumul de ... lei;

C. Anularea în parte a Deciziei de impunere în ceea ce privește TVA refuzată la deducere în cuantumul de ... lei, TVA colectată suplimentar în cuantum de ... lei și accesoriile aferente;

D. Constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală sub aspectul confirmării auto-colectării de către Societate a TVA în valoare de ... lei pentru cheltuiala nedeductibilă aferentă achizițiilor rebuturi de la AMTPR;

E. Constatarea faptului că suma în valoare de ... lei, achitată de către Xcu titlu de TVA auto-colectată aferentă cheltuielii nedeductibile aferentă achizițiilor de rebuturi de la AMTPR, reprezintă obligații fiscale declarate și achitate în plus la bugetul de stat, fiind nedatorate de către Societate conform mențiunilor de la punctul D de mai sus, și, pe cale de consecință,

F. Obligarea DGAMC să stabilească prin act administrativ-fiscal (decizie) obligații fiscale în minus în valoare de ... lei de la bugetul general consolidat, conform mențiunilor de la punctul D de mai sus.

2. Cu privire la suma de ... lei stabilită și achitată de către Xcu titlu de Contribuții sociale aferente ajutoarelor sociale achitate foștilor salariați în perioada 2006 - 2009 potrivit SPV,

A. Anularea în parte a Deciziei de nemodificare și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală în privința constatărilor organelor de inspecție fiscale referitoare la inexistența "unor deficiențe în ceea ce privește modul de determinare și evidențiere" a contribuțiilor sociale aferente sumelor plătite de Xfoștilor salariați în cadrul programului "Scheme de Plecări Voluntare" în valoare totală de ... lei (în continuare "SPV 2006-2009"), stabilite și achitate de Societate la bugetul de stat în perioada 01.01.2006 - 30.06.2010 (în continuare "Contribuțiile sociale"), după cum urmează, după caz:

- Contribuția de asigurari sociale datorată de angajator (CA) în suma de ...lei;
- Contribuția individuală de asigurări sociale (CI) în sumă de ... lei;
- Contribuția la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale (CAAMBP) în sumă de ... lei;
- Contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru șomaj (CA șomaj) în sumă de ... lei;
- Contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj (CI șomaj) în sumă de ... lei;
- Contribuția datorată de angajator pentru fondul de garantare pentru plata salariilor în sumă de ... lei;
- Contribuția angajatorului la Fondul Unic de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei;
- Contribuția asiguraților la Fondul Unic de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei;
- Contribuția datorată de angajator pentru concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei.

B. Constatarea faptului că suma în valoare de ... lei, achitată de către Xcu titlu de Contribuții sociale reprezintă obligații fiscale declarate și achitate în plus, fiind nedatorate de către Societate la bugetul general consolidat conform mențiunilor de la punctul A de mai sus, și, pe cale de consecință

C. Obligarea DGAMC să stabilească prin act administrativ-fiscal (decizie) obligații fiscale în minus în valoare de ... lei de la bugetul general consolidat, conform mențiunilor de la punctul A și B de mai sus.

1. SITUAȚIA DE FAPT

1.1 Scurtă descriere a programului SPV

Petenta menționează că, în perioada 2004 - 2009, Societatea a întocmit și aprobat o procedură de resurse umane menită să asigure o optimizare a forței de muncă. În mod concret a fost aprobat și desfășurat de către managementul societății un program denumit "schemă de plecări voluntare - SPV" ale cărui principale prevederi erau următoarele:

(a) sunt eligibili pentru programul SPV angajații societății care doresc să părăsească societatea și care vor primi aprobarea conducerii. Aceștia pot adresa o cerere tip departamentului de resurse umane prin care să solicite plecarea voluntară;

(b) dacă cererea va fi acceptată, contractul individual de muncă va înceta prin acordul părților în conformitate cu prevederile art. 55 lit. b) din Codul Muncii;

(c) angajații care vor pleca voluntar vor primi după încetarea contractului individual de muncă ajutoare sociale, calculate în funcție de anumite criterii specifice îndeplinite de fiecare salariat.

1.2. Tratatamentul fiscal acordat de Societate sumelor acordate foștilor salariați plecați în cadrul SPV - cheltuieli nedeductibile. Calcularea impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale asupra ajutoarelor acordate în cadrul SPV

Petenta menționează că urmare a implementării schemelor SPV în perioada 2006 - 2009, X acorda foștilor salariați, după încetarea contractului individual de muncă, anumite ajutoare compensatorii sub formă de plăți lunare pentru o perioadă cuprinsă între 6 - 12 luni, în funcție de vechimea de muncă a foștilor salariați.

Ajutoarele compensatorii au fost tratate de către Societate ca fiind cheltuieli nedeductibile, dar, totodată, Xa procedat la declararea impozitului pe venitul din salariu și a contribuțiilor sociale aferente sumei globale acordate în cadrul SPV unui fost salariat (i.e. totalul sumelor datorate de Societate pentru perioada de 6 - 8 luni), urmând ca suma netă să fie plătită acestuia lunar, în mod proporțional, pe toată perioada agreată conform schemei SPV încheiate, după încetarea contractului individual de muncă .

Aceste împrejurări au fost confirmate de ANAF și cu ocazia controlului încrucișat desfășurat la sediul Societății în 2010, cu privire la verificarea realității plăților efectuate de X către personalul disponibilizat în 2009 (i.e. în cadrul VRS 2009), când organele fiscale au constatat că Societatea a efectuat plăți compensatorii la data plecării salariaților conform SPV și a reținut și achitat la bugetul general consolidat al statului contribuțiile sociale, urmând ca sumele nete să fie achitate foștilor salariați, prin transfer bancar, în termen de 10 zile de la data încetării contractelor individuale de muncă.

1.3 Situația de fapt specifică TVA

X este o companie care face parte din grupul AM, care este unul dintre cei mai mari producători de oțel la nivel mondial, desfășurându-și activitatea în peste 60 de țări. Grupul AM realizează produse finite și semifinite din oțel de carbon, precum și țevi și conducte pentru diverse aplicații. Activitatea principală a Societății constă în fabricarea de profile lungi turnate continuu și laminate la cald.

Pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale economice, Xderulează relații comerciale atât cu societăți din grupul AM, cât și cu entități care sunt părți afiliate cu Societatea.

1.3.1. Relațiile comerciale dintre Xși AM Galați SA.

În data de 1 ianuarie 2006, Xa încheiat cu MS Galați S.A.(actualmente AM Galati S.A., denumită în cele ce urmează „AM Galați”) un contract de prestări servicii. Având în vedere faptul că AM Galați avea personal calificat să presteze anumite servicii de consultanță, potrivit acestui contract, părțile convin ca AM Galați să presteze Societății petente următoarele tipuri de servicii:

- Asistență contabilă și fiscală, precum și servicii de reprezentare în fața autorităților fiscale;
- Servicii IT;
- Servicii de înregistrare a tranzacțiilor comerciale;
- Servicii de secretariat;
- Servicii și asistență pentru dezvoltarea și promovarea oportunităților de afacere.

Astfel, în baza acestui contract AM Galați a prestat Societății diverse servicii de consultanță, ce erau necesare Societății în vederea desfășurării activității sale economice în condiții optime. Pentru aceste servicii, AM Galați a emis către Xfacturi cu 19% TVA.

1.3.2. Relațiile comerciale dintre Xși AM SA

X vinde către AM S.A. (AMTPR) anumite produse numite țagle țevi (în limba română, biletă sau țagă țevi; în limba engleză, billets). Acestea reprezintă semifabricate de oțel cu secțiunea dreptunghiulară sau circulară, din care se laminează bare, sârme, etc. și din care se forjează sau se ștanțează diferite piese.

Societatea AMTPR folosește aceste semifabricate în procesul de producere al barelor de oțel/țevilor. În urma acestui proces de producție, barele de oțel/țevile pot fi conforme calitativ sau pot prezenta anumite defecte

Din cauza caracteristicilor tehnice ale acestor produse și ale procesului de fabricare al țevilor, nu se poate realiza un control calitativ al țaglelor la momentul vânzării de către Xcătre AMTPR, defectul fiind detectat numai în urma controlului final al țevilor/barelor de oțel produse de către AMTPR.

Așadar, având în vedere faptul că producția defectuoasă a țevilor se poate datora atât materiei prime achiziționate de la X, cât și din cauze ce țin exclusiv de AMTPR, periodic, se întrunește o comisie formată din reprezentanți ambelor societăți, care realizează un control de calitate al țaglelor, în vederea identificării motivului care a dus la fabricarea unor produse ce prezintă defecte. În urma acestui control calitativ, comisia întocmește note de rebut, în care se menționează cauza care a dus la producția defectuoasă a țevilor.

Prin urmare, în practică, pot apărea două situații în funcție de motivul care a dus la fabricarea țevelor ce prezintă defecte, după cum urmează:

- materia primă (ș.a. țagla) achiziționată de la Xnu era conformă calitativ;
- procesul de producție realizat de AMTPR.

Astfel, în prima situație, când țevele prezintă defecte ca urmare a țăgletelor vândute de către X, aceasta din urmă este obligată să ofere garanția de conformitate calitativă a produselor sale (țagletele vândute) și să le înlocuiască sau să despăgubească clienții săi. În acest caz specific, această despăgubire legitimă este realizată prin achiziționarea de la AMTPR a produselor finite (barele de oțel/țevele defecte) ce prezintă un defect calitativ datorat materiei prime furnizate de X, la un preț ce include prețul inițial de vânzare al materiei prime plus prețul de exploatare de la nivelul AMTPR.

Mai departe, în cea de-a doua situație, când defectul calitativ al țevelor este datorat exclusiv AMTPR, Societatea cumpără de la AMTPR și acele produse finite (barele de oțel / țevele defecte), dar la un preț mult mai mic decât prețul materiei prime furnizate (aproape jumătate).

Cu alte cuvinte, indiferent de motivul care a dus la producția țevelor ce prezintă defecte, Xcumpără de la AMTPR aceste produse, având următoarele motivații de afacere și scopuri obiective:

- să fie refolosite în procesul său de producție ca materie primă, oferind în același timp către clienții săi și garanția de conformitate pentru produsele defecte furnizate inițial;
- să fie revandute fie ca rebut fie în alt scop, industrial sau non-industrial

Prin urmare, după recepția țevelor cu defecte, acestea au fost înregistrate în evidențele contabile ale Societății în contul 301 "Materii prime". Ulterior, Xa întocmit bonuri de consum care demonstrează că țevele au fost folosite în procesul de producție.

Menționează că în urma acestor operațiuni, Xobține venituri impozabile fie din producția de produse proprii în care au fost re-încorporate materiile prime achiziționate de la AMTPR, fie din vânzarea pe piață a acestor produse neconforme calitativ.

1.3.2. Relațiile comerciale dintre Xși BM SA.

În perioada 01.01.2007-30.06.2010, Societatea a efectuat livrări de produse (în general, profile) către societatea BM SA (denumită în continuare "BM") înregistrată în scopuri de TVA în Grecia, cu cod fiscal atribuit EL

Întrucât bunurile vândute către BM au fost transportate și recepționate de beneficiar la locația indicată de acesta din Grecia, din perspectiva tratamentului fiscal, Xa considerat aceste livrări ca fiind livrări intracomunitare pentru care a aplicat regimul de scutire cu drept de deducere conform art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În susținerea acestui considerent arată că atașază prezentei contestații copii după documentele justificative întocmite în vederea aplicării scutirii de

TVA, respectiv: contracte și documentele de transport (ș.a. CMR) care dovedesc transportul efectiv al bunurilor din România în Grecia la locul de destinație indicat de BM.

Totodată, menționează faptul că BM a achitat toate facturile emise de către Societate pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate.

Mai mult decât atât, precizează că, în data de 30.06.2007, în urma unui proces de fuziune realizat în Grecia, BM a fost absorbită de către BM Steel SA ("BM Steel"), o companie stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Grecia. În urma acestei fuziuni, BM Steel a preluat și toate responsabilitățile lui BM din contractele încheiate anterior procesului de fuziune, așa cum rezultă din adresa primită de la BM Steel.

1.4. Demararea Inspecției fiscale. Emiterea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de nemodificare.

În perioada 28.02.2011 - 15.12.2014, Societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale având ca obiect obligațiile fiscale declarate și datorate de către X la bugetul de stat și la bugetele asigurărilor sociale (în continuare "Inspecția fiscală")

La data de 14.10.2014, inspectorii fiscali au comunicat la X un proiect de raport de inspecție fiscală prin care aduceau la cunoștința Societății că:

- în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale declarate și plătite de Societate în perioada 2006 - 2010, inspecția fiscală nu a identificat deficiențe în ceea ce privește modul de determinare și evidențiere a acestor obligații fiscale;

- în ceea ce privește TVA, inspectorii fiscali au menționat că intenționează să impună Societatea la plata unor obligații fiscale suplimentare (i) în valoare de ... lei reprezentând TVA calculată suplimentar ca diferența între TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile reprezentând rebuturi și stocuri constatate lipsa din gestiune stabilită de echipa de inspecție fiscală și TVA aferentă cheltuielilor reprezentând rebuturi și stocuri constatate lipsa din gestiune nedeductibile înregistrate de Societate, (ii) în valoare de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare aferentă serviciilor de consultanță primite de la AM Galați; (iii) în valoare de ... lei reprezentând TVA colectat suplimentar aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri realizate către un beneficiar al cărui cod de înregistrare în scopuri de TVA era invalid.

La data discuției finale, Xa formulat un punct de vedere prin care învedera inspectorilor că nu este de acord cu constatările inspectorilor fiscali referitoare la:

- (i) impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, întrucât, pe de o parte, ajutoarele achitate de către Societate foștilor salariați în cadrul SPV nu reprezintă venituri de natură salarială și, ca atare, în mod greșit Societatea a achitat, deși nu datorează, contribuții sociale în valoare totală de ... lei și, pe de altă parte că, potrivit dispozițiilor legale care reglementează inspecția fiscală, echipa de inspecție fiscală are obligația de a urmări stabilirea

corectă a impozitelor și contribuțiilor datorate de contribuabili, fie că acestea au fost achitate în plus sau în minus la bugetul de stat;

(ii) TVA stabilită suplimentar, menționând că în mod greșit inspectorii fiscali au considerat ca nefiind deductibile TVA aferentă rebuturilor și bunurilor lipsă, precum și în mod greșit au considerat că Societatea nu ar beneficia de scutirea de la plata TVA aferentă livrărilor BM SA.

În urma finalizării inspecției fiscale, cu privire la situația Contribuțiilor sociale, organele fiscale au emis Raportul de inspecție fiscală și Decizia de nemodificare, prin care își mențineau poziția anterior exprimată în cuprinsul Proiectului de raport de inspecție fiscală, potrivit căreia nu există "deficiențe în ceea ce privește modul de determinare și evidențiere" a Contribuțiilor sociale și, drept urmare, în opinia organelor fiscale, Societatea ar fi datorat valoarea Contribuțiilor sociale achitate de către Societate.

În egală măsură, organele fiscale au emis Decizia de impunere, prin care au impus Societatea la plata sumei de ... lei reprezentând TVA calculată suplimentar și au refuzat acesteia dreptul de deduce re a TVA în valoare de ... lei.

Împotriva Deciziei de impunere, a Deciziei de nemodificare și a Raportului de inspecție fiscală, Societatea a înțeles să formuleze prezenta Contestație fiscală.

2. NELEGALITATEA PARȚIALĂ A RAPORTULUI DE INSPECȚIE FISCALĂ ȘI A DECIZIEI DE NEMODIFICARE

Cu titlu preliminar, având în vedere că criticile Societății cu privire la constatările inspectorilor fiscali vizează două categorii de obligații fiscale analizate în cadrul Inspecției fiscale, arată pe larg în cele ce urmează motivele de nelegalitate și netemeinicie a actelor administrativ fiscale întocmite de către inspectorii fiscali prin raportare la constatările acestora cu privire la Contribuțiile Sociale.

2.1. ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL. Obligația legală a organelor de inspecție fiscală de stabilire a situației de fapt / de drept corecte în cazul Contribuțiilor sociale independent de tratamentul fiscal aplicat de Societate

În prealabil, menționează organului de soluționare că, potrivit art. 5, art. 7 alin. 3, art. 12 din Codul de procedură fiscală:

"Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat"

"Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul."

"Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii."

În continuare, potrivit art. 94 alin 2 Cod procedură fiscală:

„Inspecția fiscală are următoarele atribuții: [...] e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus SAU ÎN MINUS. după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;"

De asemenea, conform art. 105 alin.1 și art. 109 alin. 3 lit. b din Codul de procedură fiscală

„Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere

Raportul de inspecție fiscală sta la baza emiterii:

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale"

Astfel, petenta consideră că organul de inspecție fiscală are obligația legală să urmărească stabilirea CORECTĂ a impozitelor și contribuțiilor datorate de contribuabili, să examineze OBIECTIV starea de fapt și de drept, cu luarea în calcul a tuturor împrejurărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru stabilirea tratamentului fiscal aplicabil.

Prin urmare, în situația în care organele de control constată că persoanele verificate au achitat un quantum mai mare sau, după caz, mai mic al impozitelor și contribuțiilor decât cel datorat potrivit dispozițiilor legale incidente, acestea au OBLIGAȚIA DE STABILIRE CORECTĂ a bazei de impunere și, respectiv, a DIFERENȚELOR de impozite și contribuții DATORATE DE CĂTRE CONTRIBUABILI LA BUGETUL DE STAT sau DECLARATE și ACHITATE ÎN PLUS DE CĂTRE CONTRIBUABIL, după caz.

Totodată, potrivit art. 85 alin. 1 lit. a) și art. 86 alin.4 coroborate cu art. 90 alin. 2 Cod procedură fiscală,

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

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);"

"Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia."

Iar,

„(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent."

În cazul specific al Societății, având în vedere că Contribuțiile sociale au fost stabilite potrivit declarațiilor fiscale ale X, asimilate unor decizii de impunere sub rezerva unei verificări ulterioare, consideră că în cadrul

Inspecției fiscale organele fiscale aveau obligația legală de a proceda la realizarea unei analize obiective și complete a tratamentului fiscal aplicat de Societate sumelor achitate foștilor salariați în cadrul SPV 2006-2009 prin prisma legislației fiscale și, implicit, la verificarea legalității asimilării acestora veniturilor salariale.

Cu alte cuvinte, din perspectivă procedurală, împrejurarea că Societatea a aplicat un anumit tratament fiscal sumelor achitate foștilor salariați în cadrul SPV 2006-2009 nu are nicio relevanță și nu influențează în niciun fel obligația legală a organelor fiscale de cenzurare a unui eventual tratament fiscal incorect aplicat de Societate și, respectiv, de restabilire a legalității obligațiilor fiscale datorate de X la bugetul de stat, prin aplicarea literei și spiritului reglementărilor fiscale specifice contribuțiilor sociale, pentru că în România impozitele, taxele și contribuțiile sunt datorate nu după cum le stabilește contribuabilul prin declarație, ci după cum legea le prevede!! De altfel, anume inspecția fiscală are rolul de a determina, prin raportare la dispozițiile legale, dacă impozitele și taxele au fost stabilite în mod corect de către contribuabil.

Or, în speță, stabilirea legalității soluției organelor de inspecție fiscală de emiteră a Deciziei de nemodificare se reduce la STABILIREA LEGALITĂȚII ASIMILĂRII SUMELOR PLĂTITE DE SOCIETATE ÎN CADRUL SPV 2006-2009 UNOR VENITURI DE NATURĂ SALARIALĂ.

Mai precis, în situația în care tratamentul fiscal aplicat sumelor de către Societate este legal - Societatea datora Contribuțiile sociale, iar soluția organelor fiscale de emiteră a Deciziei de nemodificare este legală. Pe de altă parte, în situația în care tratamentul fiscal aplicat de Societate sumelor achitate foștilor salariați în cadrul SPV 2006-2009 este greșit - Societatea nu datora Contribuțiile sociale la bugetul de stat consolidat, iar soluția organelor fiscale de emiteră a Deciziei de nemodificare este nelegală, acestea fiind obligate să stabilească că valoarea Contribuțiilor sociale achitate de X este nedatorată, reprezentând obligații fiscale în minus.

2.2. ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL. Nelegalitatea asimilării ajutoarelor achitate de Societate beneficiarilor SPV 2006-2009 unor venituri de natură salarială prin prisma dispozițiilor legale incidente în perioada 2006 - 2009. Caracterul nedatorat al Contribuțiilor sociale. Poziția Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor într-o speță similară.

În prealabil, astfel cum a menționat în cadrul Secțiunii 1.2. de mai sus, învederează organului de soluționare că tratamentul fiscal aplicat sumelor achitate de către Societate pe perioada de desfășurare a programului SPV 2006-2009 a fost acela de asimilare a acestor venituri unor venituri de natură salarială, cu consecința achitării impozitului pe venitul din salarii și a Contribuțiilor sociale. Totodată, cheltuielile înregistrate cu Contribuțiile sociale au fost declarate de către Societate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Or, față de natura juridică a plăților compensatorii (ajutoarelor) acordate de Societate foștilor salariați în cadrul SPV 2006 - 2009 după încetarea raporturilor de muncă între aceștia din urmă și Xși față de prevederile legale specifice care reglementează regimul juridic al contribuțiilor sociale, solicită organului de soluționare să constate că acestea nu pot fi asimilate unor venituri de natură salarială, iar Societatea nu datora la bugetul de stat.

Contribuțiile sociale declarate și plătite în mod greșit de X, astfel cum petenta arată în cele ce urmează.

2.2.1. NELEGALITATEA ASIMILĂRII SUMELOR ACHITATE ÎN CADRUL SPV 2006-2009 UNOR VENITURI SALARIALE

Astfel, petenta prezintă mai jos argumentele în susținerea nelegalității validării de către organele fiscale a asimilării sumelor achitate de Societate foștilor salariați în cadrul SPV 2006-2009 unor venituri de natură salarială prin prisma normelor juridice care reglementează instituția veniturilor salariale tip sau asimilate (ie. 2006 -2009).

A) Dispozițiile legale incidente în privința sumelor SPV 2006-2009

Potrivit art. 21 și art. 55 alin 1 din Codul Fiscal

„Art. 21: *Cheltuieli*

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile"

"Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă (...)."

Totodată, potrivit pct. 67 din Normele metodologice

" sunt asimilate veniturilor salariale:

a) (...)

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;

1) compensații bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă;"

De asemenea, potrivit act. 78 alin. 1 lit. c Cod fiscal, "Definirea veniturilor din alte surse" (în vigoare până la data de 01.01.2010)

"(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

c. venituri primite de (. ..) foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale."

Urmând ca, începând cu data de 01.01.2010, textul art. 78 alin.1 lit. c să aibă următorul conținut:

"(1) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

c. venituri, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, primite de (...) foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

Astfel, în primul rând, pentru ca o sumă acordată să fie asimilată veniturilor din salarii este definitoriu să existe un contract individual de muncă în vigoare încheiat cu plătitorul veniturilor la momentul primirii acestora, iar angajatul să desfășoare o activitate în temeiul contractului individual de muncă. În plus, dat fiind că sumele asimilate veniturilor din salarii reprezintă, în mod evident, cheltuieli efectuate în vederea desfășurării activităților taxabile ale angajatorului, acestea reprezintă cheltuieli deductibile în vederea stabilirii impozitului pe profit.

Or, contractele individuale de muncă ale foștilor angajați care au încetat prin acordul părților în perioada 2006 - 2009 nu conțin nicio referire la programul și nici programul SPV nu precizează faptul că se constituie anexă la contractul individual de muncă. De asemenea, sumele acordate de X în cadrul programului SPV foștilor angajați nu pot fi asimilate unor salarii întrucât au fost acordate după încetarea contractului de muncă și au natura unor ajutoare sociale acordate foștilor salariați din fondurile proprii ale Societății.

În al doilea rând, petenta menționează că singura excepție de la aceasta regulă generală o constituia plata compensațiilor bănești individuale acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective (pct. 67 lit. 1 din Normele metodologice) care, deși reprezintă venituri obținute de persoane fizice după încetarea contractului individual de muncă, sunt expres menționate în lege ca fiind venituri asimilate salariilor.

În acest sens, menționează că potrivit prevederilor act. 65 alin. 1 din Legea privind Codul muncii (în vigoare în perioada 2006-2009 - "Codul Muncii"),

"(1) Concedierea pentru motive care nu țin de persoana salariatului reprezintă încetarea contractului individual de muncă determinată de desființarea locului de muncă ocupat de salariat, din unul sau mai multe motive fără legătură cu persoana acestuia."

Iar conform art.58 din Codul Muncii: alin.1 *"Concedierea reprezintă încetarea contractului individual de muncă din inițiativa angajatorului"*, în timp ce conform art.66 al aceluiași act normativ *"Concedierea pentru motive care nu țin de persoana salariatului poate fi individuală sau colectivă."*

Drept urmare, programul SPV nu poate fi asimilat în niciun fel unor concedieri colective deoarece contractul individual de muncă a încetat prin acordul părților la propunerea angajatului, iar nu ca urmare a voinței unilaterale a angajatorului (cum se întâmplă în cazul concedierilor colective potrivit dispozițiilor legale mai sus descrise)

În al treilea rând, nu sunt incidente în cazul ajutoarelor acordate în cazul SPV nici prevederile pct. 67 lit. a ultima liniuță din Normele metodologice (ie. sunt venituri din salarii" [...] *"- orice alte câștiguri în bani*

și în natura, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor" întrucât sumele acordate de societate nu reprezintă plata muncii foștilor angajați, ci reprezintă ajutoare acordate pentru o perioadă limitată de timp.

În al patrulea rând, dat fiind că sumele asimilate veniturilor din salarii reprezintă, în mod evident, cheltuieli efectuate în vederea desfășurării activităților taxabile ale angajatorului, acestea reprezintă cheltuieli deductibile în vederea stabilirii impozitului pe profit. Or, în speță, ajutoarele au fost tratate de către Societate ca fiind cheltuieli nedeductibile la stabilirea impozitului pe profit, iar organul de inspecție fiscală nu a contestat legalitatea acestui tratament (ceea ce ar fi trebuit a se face dacă organele de inspecție fiscală le considerau sume de natură salarială) în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

În consecință, ajutoarele nu reprezintă venituri de natură salarială, fiind evident că veniturile de natură salarială nu pot fi considerate cheltuieli nedeductibile!!

Nu în ultimul rând, petenta apreciază că ajutoarele primite de foștii salariați în cadrul SPV 2006-2009 se încadrează în categoria "venituri din alte surse", conform art. 78 alin. 1 lit. c Cod fiscal (în vigoare la momentul SPV 2006-2009) și sunt impuse prin reținere la sursă în cotă de 16% (art. 79 din Codul fiscal, aceeași versiune). După cum se observă, textul art. 78 se referă la veniturile primite de foști salariați ai societății, fiind deci relevantă calitatea de foști salariați a persoanelor beneficiare la momentul primirii veniturilor respective. Cum sumele au fost plătite în baza "înțelegerii părților", după încetarea contractului individual de muncă, este evidentă aplicabilitatea art. 78 Codul fiscal și privința acelor sume acordate ca ajutoare în perioada 2006-2009.

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare să constate că potrivit dispozițiilor legale incidente pentru stabilirea tratamentului fiscal aplicabil ajutoarelor acordate în cadrul SPV 2006-2010, sumele achitate în foștilor salariați ai X în perioada 2006-2009 reprezintă "venituri din alte surse" ale angajaților acesteia, nefiind și neputând fi asimilate veniturilor salariale, cum în mod greșit a considerat organul de inspecție fiscală, astfel încât, apreciază că Societatea datorează suma de 6.755.932 lei la bugetul de stat, însă calificarea corectă a acesteia este de impozit pe venituri din alte surse, iar nu impozit pe veniturile din salarii.

2.2.2. CARACTERUL NEDATORAT AL CONTRIBUȚIILOR SOCIALE STABILITE ȘI ACHITATE DE SOCIETATE LA BUGETUL DE STAT

A) Contribuțiile datorate de angajator (de asigurări sociale, de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, de asigurări sociale de sănătate, de asigurări pentru șomaj, de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale)

Criteriul principal utilizat de legislația română pentru a stabili dacă acordarea unor sume de către o societate către persoanele juridice atrage datorarea contribuțiilor sociale menționate anterior este includerea sau neinclusiunea acestor sume în fondul de salarii al respectivei societăți.

Având în vedere faptul că plata sumelor nu s-a efectuat din fondul de salarii pentru că în momentul acordării lor nu mai exista un contract individual de muncă în vigoare, pentru sumele acordate în cadrul programului SPV Societatea nu datora contribuțiile sociale menționate anterior.

În sprijinul celor susținute petenta invocă următoarele prevederi legale incidente în perioada SPV 2006 - 2009

A.1. Contribuția de asigurări sociale datorată de societate

(i) Pană la data de 01.01.2008

Conform art.24 alin.1 al Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările ulterioare, *"Baza de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații (...)"*.

Începand cu 01.01.2008

Conform art.24 alin.1 al Legii nr. 19/2000

„1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1)"

Iar potrivit art. 5 și 23 alin 1 din Legea 19/2000

" (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II;" și

"(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;"

În consecință, se susține că în perioada 2006-2010, baza de calcul a contribuției de asigurări sociale datorată de Societate o constituia fondul total de salarii brute lunare realizate (în perioada 2006-2008) sau venitul brut realizat lunar de un salariat care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă (2008-2009), astfel încât, față de împrejurarea că ajutoarele în cadrul SPV 2006-2009 au fost achitate din fonduri proprii de către Societate, iar nu din fondurile de salarii și numai după încetarea contractelor individuale de muncă ale "foștilor salariați", nefiind venituri acordate pe baza de contract individual de muncă, rezultă cu putere de evidență că Societatea nu datorează această contribuție la bugetul de stat.

A.2. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de societate.

Conform art.101 alin.1 al Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale (cu modificările ulterioare)

(i) Înainte de 01.01.2008

"Baza de calcul la care societatea datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate"

(ii) Începând cu 01.08.2008

Conform art. 5 și art. 101 alin 1 al Legii nr. 346/2002

„(1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar;" și

(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi;

a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici;"

În mod similar situației contribuției de asigurări sociale, petenta solicită organului de soluționare să constate că, în lumina prevederilor legale care reglementează contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, față de împrejurarea că ajutoarele în cadrul SPV 2006-2009 au fost achitate din fonduri proprii de către Societate, iar nu din fondurile de salarii și numai ca sume acordate după încetarea contractelor individuale de muncă ale "foștilor salariați", nefiind acordate pentru activități desfășurate în baza unui contract de muncă, rezultă cu putere de evidență că societatea nu datorează această contribuție la bugetul de stat.

A.2.3. Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate

Conform art. 258 alin. 1 și alin 2 al Legii 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății prin care a fost abrogată Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările ulterioare (în vigoare în perioada 2006-2009):

"(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de (..) asupra fondului de salarii datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor."

În consecință, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate se calculează asupra fondului de salarii. Or, având în vedere că ajutoarele acordate de Societate beneficiarilor SPV 2006-2009 nu au fost suportate din fondul de salarii, ci din fondurile proprii ale X, este evident că și pentru ajutoarele achitate în perioada 2006-2009, Societatea nu datorează această contribuție la bugetul de stat.

A.2.4 Contribuția de asigurare pentru șomaj datorată de societate

Conform art.26 al Legii 76/2002 privind sistemul asigurărilor de șomaj și stimularea ocupării forței de muncă (în vigoare)

„Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj în cota de (...), aplicabilă asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate în mod obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19”

Drept urmare, petenta solicită organului de soluționare să constate că textul art. 26 mai sus menționat a rămas neschimbat în perioada 2006-2009, astfel încât, este evident că, Societatea nu datorează această contribuție nici pentru ajutoarele acordate în cadrul SPV 2006-2010, întrucât sumele au fost achitate din fonduri proprii, iar nu din fondul de salarii.

A.2.5. Contribuția de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Conform art. 4 alin 2 al OUG 158/2005 privind concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate,

” (2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, (...) aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj ori asupra veniturilor supuse impozitului pe venit, și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”

Petenta solicită organului de soluționare să constate că și în situația contribuției de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, față de împrejurarea că aceasta este aplicată fondului de salarii, iar ajutoarele acordate de X în perioada 2006-2009 reprezintă venituri din alte surse, iar nu venituri de natură salarială, rezultă cu putere de evidență că Societate nu datorează această contribuție la bugetul de stat.

A.2.6. Contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(i) Înainte de 01.01.2008

Potrivit art.7 alin 1 al Legii 200/2006 privind constituirea și utilizarea fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale

”Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați”

(ii) Începând cu data de 01.01.2008

Potrivit art. 7 alin 1 al Legii 200/2006

„(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariați încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii. ”

În mod similar situației contribuția de concedii și indemnizației de asigurări sociale de sănătate, petenta solicită organului de soluționare să

constate că și contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale se datorează numai pentru "creanțele salariale". Astfel, cum ajutoarele acordate de X în perioada 2006-2009 reprezintă venituri din alte surse, iar nu venituri de natură salarială, rezultă cu putere de evidență că Societate nu datorează nici această contribuție la bugetul de stat.

B) Contribuțiile individuale datorate de societate

B.1. Contribuția individuală de asigurări sociale

Potrivit art. 23 din Lg. Nr. 19/200 (în vigoare până la 01.01.2008)

"(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) salariile individuale brute, realizate lunar, (...);

De asemenea, conform art. 5 și 23 din Legea nr. 19/2000 (în vigoare începând cu data de 01.01.2008),

" (1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. 1 și II;" iar,

„(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;"

Drept urmare, petenta solicită organului de soluționare să constate că, în perioada 2006-2009, această contribuție se raportează la salariile individuale brute sau la veniturile realizate de salariați în baza contractului individual de muncă. Or, dat fiind că ajutoarele acordate de X beneficiarilor în cadrul SPV 2006-2009 nu reprezintă venituri de natură salarială și acestea au fost acordate după încetarea contractelor individuale de muncă, rezultă că Societatea nu datorează Contribuția individuală de asigurări sociale la bugetul de stat.

B.2. Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate

Potrivit art. 257 Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, prin care a fost abrogată OUG nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate,

"(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

e) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi, veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere și altor venituri care se supun impozitului pe venit numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a) - d), dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;"

În consecință, petenta solicită organului de soluționare să constate că, dat fiind că ajutoarele acordate în cadrul SPV nu pot fi încadrate drept venituri asimilate veniturilor salariale, ci sunt venituri obținute din alte surse, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate este datorată în conformitate cu art. 257 Legii nr. 95/2006, însă obligația stabilirii și reținerii sumei respective nu revine Societății deoarece persoanele respective nu mai aveau calitatea de angajat.

B.3. Contribuția individuală pentru bugetul asigurărilor de șomaj

Potrivit art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă

" (1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate."

Petenta solicită organului de soluționare să constate că textul art. 27 a rămas neschimbat în perioada 2004-2009, astfel încât, Xnu trebuia să rețină contribuția individuală pentru bugetul asigurărilor de șomaj aferentă sumelor plătite persoanelor mai sus-menționate.

În concluzie, având în vedere conținutul textelor legale specifice regimului juridic al veniturilor salariale și al contribuțiilor sociale aferente, petenta solicită organului de soluționare să constate că în perioada 2006-2009 nu au existat modificări legislative de natură să schimbe natura juridică a veniturilor salariale și a contribuțiilor aferente, astfel încât, ajutoarele acordate în cadrul SPV 2006 -2009 nu puteau fi asimilate veniturilor salariale, constituind venituri din alte surse pentru care Xnu datora la bugetul de stat Contribuțiile sociale.

2.2.3. Nelegalitatea asimilării sumelor achitate în cadrul SPV 2006-2009 veniturilor de natură salarială este confirmată prin prisma dezlegărilor în drept ale Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

În prealabil, petenta menționează că într-o speță similară cu cea din prezenta speță, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor („ANAF - DGSC”) a emis Decizia de soluționare nr. .../30.09.2013 ("Decizia de soluționare 2013", atașată prezentei), prin care a decis să admită contestația contribuabilului și să desființeze parțial decizia de nemodificare prin care ANAF constatase inexistența unei modificări a bazei de impunere în privința contribuțiilor sociale achitate de respectivul contribuabil în perioada 2006-2010 în cadrul unei Scheme de Plecări Voluntare desfășurate în această perioadă (în mod absolut similar SPV 2006 - 2009 desfășurat de Societate).

În continuare, în speța respectivă, ANAF - DGSC, citând considerente unei hotărâri pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție (în legătură cu același contribuabil) potrivit căreia „fără posibilitate de tăgadă, aceste sume acordate în temeiul SPV nu au natura juridică a veniturilor salariale (...),

atâta vreme cât la momentul acordării lor, între beneficiarii plății și intimată nu existau raporturi de muncă, plățile fiind făcute după încetarea contractului de muncă (..). Conform art. 83 Cod fiscal veniturile primite de părți, salariați în baza programului Spv, sunt incluse în categoria venituri din alte surse și se impozitează cu 10%", a conchis că aceste dezlegări ale instanței Supreme date pentru situația contribuțiilor sociale datorate în 2004 sunt aplicabile și în perioada 2006 - 2010, având în vedere că prevederile legale aplicabile nu au suferit modificări esențiale care să influențeze baza de calcul a contribuțiilor sociale.

Drept urmare, DGSC a hotărât obligarea ANAF să refacă inspecția fiscală ținând cont de dezlegările instanțelor (i.e. ajutoarele acordate foștilor salariați ai contribuabilului în cadrul SPV nu pot fi asimilate veniturilor salariale), infirmând astfel soluția inițială a inspectorilor fiscali care au emis o decizie de nemodificare a bazei de impunere a contribuțiilor sociale aferente plăților compensatorii acordate în cadrul SPV.

Or, având în vedere că,

Pe de o parte programul SPV 2006-2009 desfășurat de X este absolut similar cu cel desfășurat de contribuabilul mai sus menționat în perioada 2006-2010

Astfel cum lesne se poate deduce din cuprinsul Programelor SPV 2006-2010 desfășurate de AM Galați SA (și care au făcut obiectul Deciziei de soluționare 2013) și SPV 2006 -2009 desfășurate de X, aceste scheme reprezintă o procedură de resurse umane menită să asigure o optimizare a forței de muncă.

În mod concret, atât AM Galați SA, cât și X au întocmit și aprobat programul denumit "schemă de plecări voluntare - SPV" ale cărui principale prevederi, rămase neschimbate pe toată perioada 2006 - 2009, erau următoarele:

(a) sunt eligibili pentru programul SPV angajații care doresc să părăsească societatea și care vor primi aprobarea conducerii. Aceștia pot adresa o cerere tip departamentului de resurse umane prin care să solicite plecarea voluntară;

(b) dacă cererea va fi acceptată, contractul individual de muncă va înceta prin acordul părților în conformitate cu prevederile art. 55 lit. b) din Codul Muncii (în vigoare în toată perioada 2006-2009);

(c) angajații care vor pleca voluntar vor primi după încetarea contractului individual de muncă următoarele ajutoare sociale:

- indemnizație fixă (al cărui quantum a fost modificat în cadrul fiecărui SPV și care era stabilită în funcție de quantumul ultimului salariu) În termen de 10 zile de la data încetării contractului individual de muncă:
- lunar, pe o perioadă de 6, 9 sau 12 luni (stabilită în funcție de vechimea în muncă) în cadrul SPV 2006-2007 și pe o perioadă de 6, 9, 12, 15, 18 sau 24 luni (stabilită în funcție de vechimea în muncă) în SPV cadrul 2008-2009:

- echivalentul ultimului salariu individual net realizat în luna anterioară plecării;
- suma netă menită să compenseze pierderea generată de faptul că prin încetarea contractului individual de muncă nu se poate beneficia de indemnizația de ajutor de șomaj.

Având în vedere condițiile de eligibilitate pentru a beneficia de aceste scheme în perioada 2006-2009, petenta ajunge la 2 concluzii aplicabile în cazul salariaților ambelor companii:

1. ajutoarele primite de foștii angajați care au decis să parasească în mod voluntar compania au fost acordate de ambele companii după încetarea contractului individual de muncă, iar nu în baza acestuia;

2. ajutoarele nu au fost plătite integral la o anumită dată, ci urmau a fi plătite conform unui grafic strict determinat, fiind eşalonate pe o perioadă de 6, 9 sau 12 luni sau pe o perioadă de 6, 9, 12, 15, 18 sau 24 luni, conform SPV, după caz.

Cu alte cuvinte, asemenea situației salariaților plecați în cadrul SPV de la AM Galați SA, și în cazul celor plecați în cadrul SPV 2006-2009 de la X, Societatea le acorda ajutoare după încetarea contractelor individuale de muncă.

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare să constate că programul SPV desfășurat de AM Galați SA este absolut similar cu cel implementat de Societate în perioada 2006 - 2009 și, drept urmare, situația de fapt supusă analizei de către ANAF DGSC în cuprinsul Deciziei de soluționare 2013, este aceeași cu situația de fapt supusă analizei organului de soluționare în prezenta speță; și

Pe de altă parte astfel cum constată și DGSC în cuprinsul deciziei de soluționare 2013 – prevederile legale care reglementează regimul juridic al veniturilor salariale și al contribuțiilor sociale nu au suferit modificări esențiale care să influențeze baza de calcul a acestora, astfel că petenta solicită organului de soluționare să constate că concluziile DGSC din speța mai sus menționată sunt pe deplin incidente și în prezenta speță și, ca atare, ajutoarele acordate de X în cadrul SPV 2006 - 2009 nu reprezintă venituri de natură salarială, iar Societatea nu datorează sumele achitate cu titlu de Contribuții sociale la bugetul de stat, fiind îndreptățită la restituirea acestora.

3. NELEGALITATEA PARȚIALĂ A DECIZIEI DE IMPUNERE ȘI A RAPORTULUI DE INSPECȚIE FISCALĂ ÎN PRIVINȚA IMPUNERII SOCIETĂȚII LA PLATA TVA STABILITĂ SUPLIMENTAR

Prin Decizia de impunere și prin Raportul de inspecție, echipa de inspecție fiscală a procedat eronat refuzând Societății dreptul de deducere a TVA și stabilind în sarcina acesteia TVA suplimentară, precum și la stabilirea majorărilor de întârziere aferente, nerespectând prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare ("Codul fiscal"), ale Hotărârii de Guvern nr. 44/2004 privind Normele Metodologice

de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare ("Norme Metodologice") și încălcând în mod flagrant jurisprudența obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene ("CJUE").

3.1. NELEGALITATEA CONSTATĂRIILOR ANAF CU PRIVIRE LA FAPTUL CĂ SOCIETATEA NU AVEA DREPT DE DEDUCERE A TVA AFERENTĂ SERVICIILOR DE CONSULTANȚĂ PRESTATE DE AM GALAȚI. Nelegalitatea refuzării dreptului Societății la deducerea TVA în valoare totală de ... lei

Petenta consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de la AM Galați, pe motiv că Societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru aceste servicii, întrucât Xnu ar fi pus la dispoziția organelor de control documente care să justifice atât necesitatea efectuării acestor servicii, cât și faptul că acestea au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale Societății.

În prealabil, subliniază faptul că, potrivit Titlului VI din Codul fiscal, acordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă serviciilor prestate în beneficiul Societății nu este condiționată de îndeplinirea prevederilor stipulate pentru deducerea cheltuielilor reglementate de Titlul II din Codul fiscal. Prin urmare, invocarea absenței unor documente justificative cum ar fi rapoartele de activitate, pontaje, procese verbale, nu atrage, din punct de vedere al TVA, anularea dreptului de deducere, atât timp cât Societatea poate proba că aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile și dreptul de deducere a fost exercitat în condițiile prevăzute de Titlul VI din Codul fiscal.

În continuare petenta detaliază cadrul legal relevant din perspectiva exercitării dreptului de deducere a TVA pentru a demonstra că Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA respectând întru totul condițiile impuse de Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal în acest sens.

Astfel, se arată că, condițiile de deductibilitate a TVA sunt prevăzute la art. 145 alin. (3) și 145 alin. (8) din Codul fiscal, iar în conformitate cu aceste prevederi, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

A. O CONDIȚIE FORMALĂ - Serviciile/bunurile achiziționate trebuie să fie justificate în baza unei facturi întocmite conform prevederilor legale.

B. O CONDIȚIE SUBSTANȚIALĂ - Serviciile/bunurile trebuie să fie destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile.

În contextul celor invocate mai sus, petenta învederează faptul că Societatea îndeplinește toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de consultanță de la AM Galați, astfel cum arată în cele ce urmează.

A. CONDITIA FORMALĂ - Societatea deține facturi întocmite potrivit prevederilor legale

În privința condiției menționate la punctul A de mai sus, (ș.a. deținerea unei facturi întocmite potrivit legii) învederează că aceasta este îndeplinită de către Societate, dat fiind că Xși-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor servicii numai în baza facturilor emise de către AM Galați, acestea conținând toate informațiile obligatorii prevăzute de art. 155 alin (8) din Codul Fiscal, respectându-se astfel condiția formală în legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii.

Mai mult, precizează și faptul că îndeplinirea condiției formale nu a fost contestată de organele de control, motiv pentru care arată că Societatea a îndeplinit și condiția substanțială în vederea exercitării dreptului de deducere, iar organele de inspecție fiscală în mod nelegal și neîntemeiat au refuzat dreptul de deducere a TVA înregistrată de Societate.

B. CONDIȚIA SUBSTANȚIALĂ - Serviciile achiziționate de Xaufost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile

În privința condiției menționate la punctul B de mai sus (ș.a. serviciile să fie destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile), învederează faptul că, în mod contrar celor reținute în motivarea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, Societatea îndeplinește și această a doua condiție, serviciile fiind necesare Societății în scopul desfășurării operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se arată că Societatea a îndeplinit și condiția substanțială în vederea exercitării dreptului de deducere, iar organele de inspecție fiscală nelegal și neîntemeiat au refuzat acesteia dreptul de a deduce TVA aferentă serviciilor achiziționate.

Așadar, în baza contractului de servicii încheiat între părți în data de 1 ianuarie 2006, AM Galați se obligă să presteze Societății următoarele tipuri de servicii:

- Asistență contabilă și fiscală, precum și servicii de reprezentare în fața autorităților fiscale;
- Servicii IT;
- Servicii de înregistrare a tranzacțiilor comerciale;
- Servicii și asistență pentru dezvoltarea și promovarea oportunităților de afacere.

Menționează faptul că aceste servicii îi erau necesare Societății în vederea desfășurării activității sale economice în condiții optime

Având în vedere natura serviciilor prestate de AM Galați, este ușor de observat complexitatea și varietatea acestor servicii, AM Galați având rolul nu numai de a identifica noi oportunități de afacere, ci și de a asista Societatea, printre altele, să-și desfășoare activitatea în condiții optime de timp și resurse materiale.

Astfel, în perioada supusă inspecției fiscale, Societatea a beneficiat de servicii conform contractului de servicii încheiat cu AM Galați, servicii fără

de care nu ar fi fost posibilă funcționarea Societății la parametrii la care aceasta a funcționat.

În contextul achiziției acestor servicii de consultanță, Societatea a primit facturi cu TVA 19% de la AM Galați și dedus TVA aferentă, potrivit legii.

Astfel, cu privire la motivațiile exprimate de organul fiscal, potrivit cărora Societatea - nu a putut demonstra că aceste servicii au fost efectiv prestate și strict în beneficiul X, având în vedere atât cele prezentate, cât și faptul că, în contra celor susținute de organele de control, Societatea deține contractul de prestare servicii, consideră aceste constatări nejustificate, fără a fi acoperite de vreun temei legal.

Mai mult, în ceea ce privește constatarea organelor de control potrivit căreia Societatea nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate de către furnizor, menționează faptul că potrivit Titlului VI din Codul fiscal, acordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile prestate în beneficiul Societății nu este condiționată de prezentarea unor documente justificative cum ar fi rapoartele de lucru, ci trebuie să se probeze că serviciile respective au fost folosite în folosul operațiunilor sale taxabile.

În plus, deși Codul fiscal conține prevederi clare cu privire la condițiile de exercitare a dreptului de deducere - art. 145 din Codul fiscal - organele de inspecție fiscală refuză dreptul de deducere a TVA în baza unor condiții suplimentare, ce afectează situația financiară a Societății, care se află în imposibilitatea de a avea o certitudine cu privire la obligațiile fiscale ce îi revin în ceea ce privește dreptul de deducere.

Mai mult decât atât, arată în cele ce urmează nelegalitatea impunerii Societății și prin raportare la jurisprudența CJUE.

În sprijinul demonstrării dreptului Societății de a își exercita dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de AM Galați către X, petenta redă în ce cele ce urmează considerentele exprimate de CJUE cu privire la dreptul de deducere TVA, care atestă caracterul nelegal al constatărilor organelor fiscale prin raportare la necesitatea respectării condițiilor de deducere a TVA potrivit dezlegărilor CJUE, a principiilor statuate în jurisprudența curții europene cu privire la neutralitatea TVA, proporționalitatea TVA și certitudinea impunerii.

Astfel, conform cauzei C-28S/11 Bonik *"Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. 1-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și*

Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. 1-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahageben și D{wid, citată anterior, punctul 38)."

Mai mult, în cauza C-43S/0S Investrand BV CJUE a statuat că „[...] *regimul de deduceri instituit prin cea de-a șasea directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează prin urmare perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, indiferent de finalitatea sau rezultatele acestora. cu condiția ca, în principiu. activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA (a se vedea, În special, hotărârile din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, punctul 19, din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. 1-1, punctul 15 și din 22februarie 2001, Abbey Național, C-408/98, Rec. p. 1-1361, punctul 24].*

Conform unei jurisprudențe constante "*existența unei legături directe și imediate între o anume operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA în amonte să îi fie recunoscut contribuabilului și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (a se vedea hotărârile Midland Bank, punctul 24, Abbey Național, punctul 26, precum și Fini H, C-32/03, Rec. p. 1-1599, punctul 26).*

Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea contribuabilului, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale contribuabilului și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Întrădevăr, astfel de costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a contribuabilului (a se vedea, în special, hotărârea Midland Bank, punctele 23 și 31, precum și Kretztechnik, punctul 36]."

Or, în cazul specific al Societății, este evident că între serviciile prestate de AM Galati și activitatea economică desfășurată de Xeste o legătură directă. Astfel, fără aceste servicii nu ar fi fost posibilă funcționarea Societății la parametrii la care aceasta a funcționat, respectiv creșterea activității desfășurate de Xși, implicit a sumelor plătite către bugetul de stat.

Totodată, petenta atrage atenția asupra faptului că, prin refuzarea dreptului de deducere, organele fiscale încalcă o serie de principii consacrate în jurisprudenta CJUE în materie de TVA.

Astfel, în ceea ce privește principiul neutralității TVA, invocă și considerentele exprimate în mod constant de CJUE respectiv, "*dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 face parte integranta din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C 110/98-C 147/98, Rec., p. 1 1577, punctul 43, precum și Hotărârea Bockemuhl, citată anterior, punctul 38)."*

În plus, conform punctului 78 din hotărârea CJUE în cazul C-2SS/02 Halifax), menționat mai sus, *"sistemul de deducere [. . .] are rolul de a elibera în întregime comercianții de povara TVA datorată sau plătită în cursul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA asigură neutralitatea integrală a taxării tuturor activităților economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora, dacă acestea sunt, în principiu, subiect de TVA"*.

Astfel, orice limitare a dreptului de deducere în aceste condiții reprezintă o încălcare a principiului neutralității fiscale, ce are ca efect dubla impozitare a operațiunilor realizate de contribuabili (pe de o parte, taxarea operațiunilor economice realizate, iar pe de altă parte, suportarea costului cu TVA neadmisă la deducere aferentă achizițiilor destinate acestor operațiuni), prin aplicarea, în lipsa unei baze legale, a unei veritabile sancțiuni contribuabilului (ș.a. privarea de dreptul de deduce re a TVA achitată către furnizorii săi).

În consecință, rezultă că potrivit jurisprudenței constante, atât timp cât persoanele impozabile (în cazul nostru X) realizează activități economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor taxabile.

Mai mult, decizia organelor fiscale contravine principiului certitudinii impunerii prevăzut atât în cazuri ale CJUE (punctul 72 din cazul C-2SS/02 Halifax), dar și la art. 3 alin. (1), lit. b) din Codul fiscal, conform căruia certitudinea impunerii implică *"elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată sa fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia sa poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și sa poată determina influența deciziilor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale"*.

Trebuie avut în vedere faptul că organele de inspecție au dreptul verificării conformării contribuabililor cu prevederile legale, însă acestea nu trebuie sa impună condiții suplimentare, ci trebuie să se limiteze la analiza condițiilor referitoare, în cazul de față la deductibilitatea TVA așa cum sunt ele prevăzute de Codul fiscal, în jurisprudență și, de Directiva CE 2006/112 privind sistemul comun al TVA.

Mai mult, petenta aduce în vedere și cauza Domnul R, paragraful 45, în care este specificat în mod clar *„[...]În ceea ce privește în special principiul proporționalității, Curtea a hotărât deja că, potrivit acestui principiu, măsurile pe care le pot adopta statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea perceperii exacte a taxei și evitarea fraudei (a se vedea în special Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, J6iwiak, Orlowski, C -188/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 26)."*

Drept urmare, având în vedere argumentele mai sus menționate, petenta solicită organului de soluționare să constate nelegalitatea negării

dreptului Societății de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță contractate de Xși, ca atare, să dispună anularea în parte Deciziei de impunere și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA refuzată la deducere în valoare de ... lei.

3.2. NELEGALITATEA CONSTATĂRIILOR ANAF CU PRIVIRE LA FAPTUL CĂ SOCIETATEA A TREBUIȚ SĂ COLECTEZE TVA PENTRU REBUTURI. Nelegalitatea impunerii în sarcina Societății TVA suplimentară în valoare totală de ... lei și nelegalitatea confirmării auto-colectării de către Societate a TVA în valoare de ... lei

Petenta consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a impune în sarcina Societății TVA de plată suplimentar calculată ca diferența între TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile reprezentând rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune stabilită de echipa de inspecție fiscală și TVA aferentă cheltuielilor reprezentând rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune nedeductibile înregistrate de societate.

a) Nelegalitatea impunerii Societății la plata TVA stabilită suplimentar în valoare de ... lei

În acest sens, petenta menționează că Xînregistrează atât cheltuieli cu bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale, constatate lipsa din gestiune sau degradate, cât și cheltuieli cu rebuturi care nu mai pot fi utilizate decât, eventual, ca și materie primă.

În ceea ce privește rebuturile, organele de control au considerat că "în situația în care aceste rebuturi nu mai pot fi utilizate ca și materie primă sau nu mai pot fi valorificate la un preț redus, contravaloarea la preț de producție a acestora trebuie considerată ca fiind nedeductibilă fiscal la determinarea profitului imposibil. La aceste cheltuieli nedeductibile se adăugă și TVA aferentă, pentru care trebuie ajustat dreptul de deducere exercitat inițial la lansarea materialelor în procesul de producție." Mai mult decât atât, autoritățile fiscale consideră că valoarea rebuturilor, inclusiv TVA, poate fi deductibilă fiscal numai în situația în care contravaloarea acestora este recuperată de la salariații răspunzători pentru calitatea necorespunzătoare a produselor obținute.

Petenta consideră ca se află în situația în care, din cauza procesului de producție în ansamblul său, nu se poate demonstra că bunurile rezultate din procesul de producție sunt neconforme exclusiv din vina salariaților și nu se poate identifica cu precizie cine se face vinovat de obținerea unor produse neconforme.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus, Societatea consideră că se află în imposibilitatea de a imputa costul cu astfel de rebuturi salariaților săi.

Mai departe, așa cum a menționat și în cele de mai sus, indiferent de motivul care a dus la producția țevelor ce prezintă defecte, X cumpără de la AMTPR aceste țevi, după cum urmează:

- în cazul în care motivul care a dus la fabricarea țevelor ce prezintă defecte este materia primă vândută de Societate, X achiziționează de la AMTPR produsele finite (barele de oțel/țevile defecte) ce prezintă un defect calitativ, având în vedere faptul că Societatea este obligată să ofere garanția de conformitate calitativă a produselor sale (țagtele vândute) și să le înlocuiască sau să despăgubească clienții săi. Achiziția se realizează la un preț ce include prețul inițial de vânzare al materiei prime plus prețul de exploatare de la nivelul AMTPR.
- În cazul în care țevile prezintă defecte din cauza procesului de producție realizat de AMTPR, Societatea cumpără de la AMTPR și aceste produse finite (barele de oțel/țevile defecte), însă la un preț mult mai mic decât prețul materiei prime furnizate (aproape jumătate).

Mai mult, aceste produse fie sunt folosite de către X ca materia primă în procesul său de producție, fie sunt revândute în scop industrial sau non-industrial.

În susținerea acestui considerent petenta menționează și faptul că, după recepția țevelor cu defecte, acestea au fost înregistrate în evidențele contabile ale Societății în contul 301 „Materii prime”. Ulterior, Xa întocmit bonuri de consum care demonstrează că țevile au fost folosite în procesul de producție

În consecință, petenta consideră evident că în urma acestor operațiuni, Xobține venituri impozabile fie din producția de produse proprii în care au fost re-încorporate materiile prime achiziționate de la AMTPR, fie din vânzarea pe piață a acestor produse neconforme calitativ.

Așadar, din punct de vedere TVA, întrucât atât vânzarea produselor finite obținute de Societate, cât și vânzarea rebuturilor ca și deșeuri sunt subiect de TVA, rezultă că Xrealizează operațiuni taxabile și, prin urmare, a considerat ca și deductibilă TVA aferentă acestor țevi în conformitate cu art. 145 alin (2):

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

a) operațiuni taxabile;"

Totodată ține să precizeze că regulile privind neacordarea dreptului de deducere a TVA nu sunt similare cu cele de la impozitul pe profit, ele fiind specifice TVA și expres menționate în Titlul VI al Codului Fiscal.

Mai mult decât atât, nu există nicio prevedere în Titlul VI al Codului Fiscal care să facă referire la prevederile de la impozitul pe profit sau să menționeze că dacă o cheltuială este nedeductibilă atunci și TVA aferentă este nedeductibilă din punct de vedere a TVA.

Mai departe, în ceea ce privește prețul achitat de Xcătre AMTPR, se precizează că în perioada 2007-2008, Titlu VI al Codului Fiscal nu conținea nicio prevedere cu privire la baza de impozitare aferentă livrărilor de bunuri realizate către părți afiliate.

Astfel, prevederile art. 137 alin (1) litera e) și alin (1¹) din Codul Fiscal cu privire la stabilirea bazei de impozitare au fost introduse în anul 2013, stipulând următoarele:

Art. 137

(1)

e) "Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată Furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 145¹/1 și 147;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 141;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147."

Or, în speța în discuție, atât X, cât și AMTPR sunt două companii care desfășoară numai activități taxabile și prin urmare, ambele societăți au drept integral de deducere. Pe cale de consecință, este evident că prevederile art. 137 alin. 1 lit. e) din Codul fiscal, menționat anterior, nu pot fi aplicate în vederea stabilirii bazei de impozitare pentru livrările de bunuri/ prestările de servicii efectuate între X, cât și AMTPR, chiar dacă acestea sunt persoane impozabile afiliate.

Mai mult, prevederile legislației de TVA enunțate anterior sunt în conformitate cu prevederile art. 80 alin. (1) din Directiva de TVA, care au fost dezbătute și în nenumărate cazuri ale CJUE

În acest sens, petenta menționează faptul că prin hotărârea CJUE în cauzele conexe C-621/10 și C-129/11 - Balkan and Sea Properties ADSITS și Provalidinvest OOD s-a statuat că potrivit regulii generale prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este contrapartida primită în mod real în acest scop de persoana impozabilă.

În plus față de cele prezentate mai sus, se precizează faptul că potrivit art. 128 alin (8) din codul Fiscal nu constituie livrare de bunuri următoarele:

„Art.128

(8) [...]

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme; [...]".

Potrivit punctului 6 alin. (8) din Normele Metodologice:

"În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic."

Astfel, analizând exemplele redată de articolul menționat, rezultă că Societatea ar fi avut obligația să auto-colecteze TVA în următoarele situații:

- În cazul bunurilor pierdute ori furate, care nu sunt dovedite legal;
- În cazul rebuturilor care nu au fost distruse, în sensul legii.

Astfel, în ceea ce privește prima situație, respectiv bunuri pierdute ori furate, este lesne de înțeles că nu este cazul Societății, având în vedere că acestea au existat atât fizic (înainte de a fi refolosite în procesul de producție), cât și în documentele financiar contabile prezentate de X. În plus, existența acestor țevi ce prezintă defecte nu a fost contestată de organele de control.

Cu privire la auto-colectarea TVA pentru bunurile de natura rebuturilor, petenta menționează că nici acest caz nu este aplicabil X, după cum vom demonstra în cele ce urmează.

Rebuturile sunt definite potrivit DEX ca fiind *"produse care nu corespund condițiilor calitative stabilite prin standarde, norme interne, contracte etc. și care nu poate fi utilizat direct în scopul pentru care a fost realizat"*.

Mai mult, potrivit OMFP nr. 1752/2005 în cadrul stocurilor se includ și rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile.

Ori, în cazul specific, este evident că țevile ce prezintă defecțiuni nu intră în categoria rebuturilor care nu mai pot fi valorificate, întrucât, așa cum am arătat în cele de mai sus, acestea sunt fie refolosite în producția de produse proprii, fie sunt revândute pe piață ca deșeuri sau în alt scop.

În consecință, consideră că Societatea este îndreptățită să deducă TVA aferentă rebuturilor returnate de către AM Roman, deoarece aceste produse au fost utilizate ulterior ca și materii prime în procesul de producție.

În ceea ce privește TVA aferentă bunurilor lipsă din gestiune petenta precizează că Societatea a auto-colectat TVA aferentă acestor bunuri în conformitate cu prevederile art. 128 din Codul Fiscal și a Normelor Metodologice aferente.

Drept urmare, având în vedere argumentele mai sus menționate, petenta solicită organului de soluționare să constate nelegalitatea impunerii în sarcina Societății TVA suplimentară aferentă rebuturilor returnate de către AMTPR și, ca atare, să dispună anularea în parte Deciziei de impunere și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA stabilită suplimentar în valoare de ... lei.

b) Nelegalitatea confirmării tratamentului fiscal greșit aplicat de Societate în legătură cu TVA colectată aferentă cheltuielilor înregistrate cu rebuturile achiziționate de la AMTP în perioada 2006 - 2010. Lipsa obligației Xde a auto-colecta TVA în valoare de ... lei. Obligația ANAF de a emite o decizie de impunere cu sume pe minus în valoare de ... lei.

Menționează și faptul că în perioada supusă inspecției fiscale (s.a. 01.01.2006 -30.06.2010), Societatea a auto-colectat și a plătit la bugetul de stat TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile înregistrate în evidențele contabile în legătură cu rebuturile achiziționate de la AMTPR.

Or, astfel cum a arătat pe larg în cadrul Secțiunii 3.2. lit. a) de mai sus, rebuturile au fost fie refolosite de către Xca materie primă în procesul său de producție, fie revândute în scop industrial sau non-industrial, astfel încât Societatea a obținut în urma acestor operațiuni venituri taxabile și, drept urmare, Xnu avea obligația de a colecta TVA.

Totodată, reiterează că potrivit prevederilor art. 94 alin. 2 Cod procedură fiscală, inspecția fiscală trebuie să stabilească în mod corect diferențele datorate atât în plus cât și ÎN MINUS, după caz (aspecte dezvoltate pe larg în cadrul Secțiunii 2.1. de mai sus).

Astfel, pe de o parte, față de argumentele prezentate pe larg în cadrul Secțiunii 3.2. lit. a) de mai sus și, pe de altă parte, față de atribuțiile inspecției fiscale reglementate de legea procedurală fiscală, petenta solicită organului de soluționare să constate că echipa de control a încălcat prevederile Codului de procedură fiscală cu privire la stabilirea corectă a bazei de impozitare a TVA prin raportare la stabilirea corectă a situației de fapt fiscale din speță și, drept urmare, să constate că în mod greșit Xa auto-colectat TVA în valoare de ... lei pentru cheltuiala nedeductibilă aferentă rebuturilor achiziționate de la AMTPR

În aceste condiții, solicită organului de soluționare să constate că Societatea nu avea obligația să auto-colecteze TVA pentru cheltuiala nedeductibilă înregistrată în contabilitate în legătură cu aceste rebuturi și, în consecință, să dispună emiterea unei decizii de impunere cu sume pe minus în valoare de ... lei.

3.3. NELEGALITATEA CONSTATĂRILOR ANAF CU PRIVIRE LA FAPTUL CĂ SOCIETATEA NU AR FI FOST ÎNDREPTĂȚITĂ SĂ APLICE SCUTIREA DE TVA PENTRU LIVRĂRILE DE BUNURI EFECTUATE CĂTRE BM. Nelegalitatea refuzării dreptului Societății la deducerea TVA în valoare totală de ... lei

Petenta consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a impune în sarcina Societății TVA de plată suplimentar în legătură cu livrările intracomunitare realizate de acesta către BM, pe motiv că Xnu ar fi fost îndreptățită să aplice scutire a de la plata TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în perioada octombrie –decembrie 2007, întrucât, în baza schimbului de informații pe care autoritățile române l-a realizat cu autoritățile elene, codul de TVA al societății BM era invalid în perioada în care tranzacțiile au avut loc.

Astfel, livrarea intracomunitară de bunuri este definită la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, ca reprezentând o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Dreptul la scutirea de la plata TVA a livrărilor intracomunitare de bunuri este prevăzut la art. 143 alin. (2) din Codul fiscal, care precizează că este scutită de TVA livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepțiile prevăzute de lege.

Prevederile art. 143 alin. (2) din Codul fiscal reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art. 138 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva TVA).

"(1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător său persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor."

De remarcat faptul că, dispozițiile din Directiva TVA nu fac referire la un cod de TVA valid al beneficiarului livrării intracomunitare, ci doar la calitatea de persoană impozabilă, din perspectiva TVA, a acestuia. Așadar, rezultă că legislația comunitară impune doar condiții referitoare (i) la calitatea de persoană impozabilă a beneficiarului, (ii) la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și bineînțeles (iii) la transportul efectiv al bunurilor în alt stat membru, însă nu impune nicio altă condiție pentru a califica o operațiune ca fiind livrare intracomunitară de bunuri.

Cu privire la inexistența unei condiții legale de deținere a unui cod valid de TVA pentru a beneficia de scutirea de la plata TVA aferentă unei livrări intracomunitare, în decizia dată în cauza C-273/U1 Mecsek-Gabon GIDE statuează următoarele:

59 *"Cu toate acestea, nici modul de redactare a articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nici jurisprudența amintită la punctul 31 din prezența hotărâre nu menționează, printre condițiile materiale ale unei*

livrări intracomunitare enumera te în mod exhaustiv, obligația de a dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA."

60 *"Desigur, atribuirea unui astfel de număr aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile în vederea aplicării TVA -ului și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare. Este vorba însă despre o cerință de formă, care nu pune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare (în ceea ce privește dreptul de deducere, a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C - 385/09, Rep., p. 1 -10385, punctul 50, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C -438/09, Rep., p. 1 -14009, punctele 33 și 47)."*

Mai departe, în ceea ce privește legislația națională, documentele justificative pentru aplicarea scutirii sunt prevăzute la art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 1441 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr. 2222/ 2006, cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare "Instrucțiuni".

Astfel, potrivit prevederilor art. 10 alin. (1) din Instrucțiuni, în ceea ce privește scutirea de taxa pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, aceasta se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

În consecință, conform prevederilor legale redate mai sus, în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, furnizorul trebuie să emită o factură care să cuprindă toate elementele obligatorii prevăzute de lege, inclusiv să menționeze codul de TVA al beneficiarului și să prezinte documentele de transport.

Mai departe, având în vedere considerentele menționate mai sus, petenta arată în ceea ce urmează că Societatea a îndeplinit toate cerințele legale pentru aplicarea scutirii de TVA - astfel cum sunt acestea prevăzute în Codul fiscal și în Instrucțiuni (facturile sunt conforme și documentele justificative au fost prezentate în timpul derulării inspecției fiscale).

a) Facturile conțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, aspect necontestat de organul de control

Astfel cum rezultă din analiza facturilor emise de Societate, acestea îndeplinesc întru-totul cerințele legale prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, aspect necontestat de organele de control.

De asemenea, facturile conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit BM de autoritățile elene.

b) Societatea deține toate documentele justificative prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de la plata TVA

Astfel cum a arătat mai sus, în privința livrărilor intracomunitare efectuate de către Societate către partenerul său elen,

- Xdeține toate documentele de transport aferente ;
- Xs-a asigurat că bunurile au ajuns la destinatarul din Grecia, fapt demonstrat prin documentele de transport prezentate în timpul inspecției fiscale care sunt semnate de către BM.

Mai mult, petenta precizează și faptul că îndeplinirea acestei condiții nu a fost contestată de organele de control, motiv pentru care v-a demonstra în cele urmează că Societatea a dovedit și realitate a livrărilor intracomunitare efectuate către BM iar organele de inspecție fiscală în mod nelegal și neîntemeiat au refuzat dreptul Societății de a aplica scutirea de TVA pentru tranzacțiile desfășurate în perioada octombrie - decembrie 2007 către BM.

c) Societatea a dovedit realitatea livrărilor intracomunitare efectuate către BILTROS, fapt confirmat și de către organele fiscale

O dovadă suplimentară a faptului că operațiunile au fost reale, o constituie și faptul că bunurile au fost achitate de către beneficiarul din Grecia. Plățile au fost efectuate prin virament bancar. Mai mult, Societatea deține și documentele de transport confirmate de primire de către BM.

În plus, este imperios de menționat și faptul că acest aspect nu a fost contestat de organele de control în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

Drept urmare, este de reținut faptul că au fost îndeplinite toate formalitățile și obligațiile fiscale atât de către furnizor, cât și de către beneficiarul acestor livrări, astfel încât Xtrebuie să beneficieze de scutirea de la plata TVA aferentă livrărilor intracomunitare efectuate.

În continuare, petenta redă următoarele contraargumente relevante considerand că demonstrează faptul că motivul invocat de echipa de inspectori, respectiv faptul că BM nu avea în perioada octombrie - decembrie 2007 un cod valid de TVA, nu este unul de natură să justifice colectarea TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate de Societate către BM.

- Principiile exprimate constant în jurisprudența comunitară² cu privire la condițiile necesare a fi îndeplinite pentru calificarea operațiunilor ca fiind livrări intracomunitare de bunuri

În cauza Albert Collee (Cauza C-146/05, la paragraful 31 din Decizie emisă în această cauză), CJDE reține următoarele:

"(...) În consecință, în cauza principală, din moment ce rezultă din decizia de trimitere că este incontestabil faptul că a fost efectuată o livrare

intracomunitară, principiul neutralității fiscale impune - astfel cum în mod corect arată și Comisia Comunităților Europene - ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost respectate de către persoanele impozabile. Situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite, însă, nu aceasta pare să fie situația în cauza principală. (...)".

În plus, în cauza VSTR3, care vizează condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o livrare de bunuri pentru a fi calificată fiscal ca livrare intracomunitară scutită de TVA, este specificat clar faptul că, exceptând condițiile referitoare la calitatea de persoană impozabilă sau la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și bineînțeles la deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul, nicio altă condiție nu ar putea fi pretinsă pentru a califica o operațiune ca fiind livrare sau achiziție intracomunitară de bunuri.

Astfel, în cuprinsul acestei cauze, Curtea specifică următoarele:

(...) 46 „Principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile, și situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (a se vedea cauza Collee, paragraful 31), sub rezerva totuși a faptului că furnizorul de bunuri să nu fi participat în mod intenționat la o evaziune fiscală care a periclitat buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului".

În cauza Teleos plc și alții 4, paragrafele 66 și 68 și în cauza Domnul RS, paragraful 45 (citate mai jos), CJUE arată că nu este permis ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justifică dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior TVA pentru aceste bunuri:

66 "Prin urmare, circumstanțele că furnizorul a acționat cu bună-credință, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea să la o fraudă este exclusă constituie elemente importante pentru a determina posibilitatea de a obliga acest furnizor să achite TVA-ul a posteriori.

68 "Prin urmare, trebuie să se răspundă la cea de a treia întrebare adresată că articolul 28c secțiunea A literă (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior TVA-ul pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală,

atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă."

Cauza Domnul paragraful 45

45 "Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității, precum și principiul protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C -47/96, Rec., p. 1 - 7281, punctul 48, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C -384/04, Rec., p. 1 -4191, punctele 29 și 30, precum și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C -271/06, Rep., p. 1 - 771, punctul 18). În ceea ce privește în special principiul proporționalității, Curtea a hotărât deja că, potrivit acestui principiu, măsurile pe care le pot adopta statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea percepției exacte a taxei și evitarea fraudei (a se vedea în special Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, J6iwiak, Orłowski, C -188/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 26)."

Totuși, având în vedere că, în situația dată, cea mai relevantă decizie a CJUE este cea dată în cazul C-273-11 - MG, petenta detaliază în cele ce urmează punctele similare între situația ei cu BM și cazul aferent deciziei C-273-11 - MG, după cum urmează:

- Atât în cazul nostru cât și în cazul societății MG ("MG") din Ungaria:
 - o clientul este dintr-un stat membru al Uniunii Europene;
 - o clientul nu a avut un cod valid de TV A
 - o MG a efectuat o livrare intracomunitară de bunuri din Ungaria către Italia

Diferențele care exista între situația Societății noastre și cazul relevat de decizia C-273/11 considerăm că sunt în avantajul susținerii punctului nostru de vedere astfel:

- Transportul de bunuri din România în Grecia a fost contractat și achitat de Societatea noastră în timp ce în cazul MG clientul din Italia a fost cel care a contractat transportul neputându-se face dovada ca mărfurile respective au ajuns fizic din Ungaria în Italia.
 - o Deci în cazul de față susține că poate dovedi cu documentele aferente faptul că într-adevăr bunurile livrate de Societatea noastră au plecat din România și au ajuns în Italia la clientul nostru.
- BM a declarat în VIES achizițiile efectuate de la Societatea noastră până în 2010 inclusiv în timp ce în cazul MG clientul italian nu a făcut acest lucru
- Societatea petentă a încasat în întregime toate facturile emise către BM, în timp ce în cazul MG doar o parte din facturile emise au fost încasate.

Drept urmare, având în vedere argumentele mai sus menționate, solicită organului de soluționare să constate caracterul vădit nelegal al argumentelor organelor de inspecție, să dispună anularea în parte a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție și, pe cale de consecință să dispună exonerarea Societății de la plată TVA stabilit suplimentar în valoare de ... lei

În ceea ce privește accesoriile aferente, petenta solicită anularea Deciziei de impunere cu privire la acestea în temeiul principiului accesorium sequitur principale .

Pentru toate aceste motive, petenta solicită organului de soluționare să constate că, în ceea ce privește ajutoarele acordate foștilor salariați ai Societății în cadrul SPV 2006-2009, acestea nu reprezintă venituri de natură salarială, ci venituri din alte surse, astfel încât, în mod greșit Societatea a calificat aceste sume ca fiind venituri salariale și a stabilit prin declarațiile sale, a calculat și achitat la bugetul de stat - Contribuțiile sociale. Drept urmare, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a stabili tratamentul fiscal corect al ajutoarelor acordate beneficiarilor SPV 2006-2009 și de a constata caracterul nedatorat al Contribuțiilor sociale prin emiterea unei decizii de impunere pe minus.

Pe de altă parte, în ceea ce privește TVA, petenta solicită organului de soluționare să constate că maniera de efectuare a controlului fiscal ignoră nu numai voința legiuitorului național și european, dar și practica europeană și pe cale de consecință, să constate că în mod absolut nelegal inspectorii fiscali au impus Societatea la plata sumei de ... lei reprezentând TVA calculată suplimentar și au refuzat acesteia dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei. Pe de altă parte, în mod nelegal inspectorii fiscali au confirmat tratamentul fiscal aplicat de Societate în perioada 2006 - 2010 cu privire la TVA aferentă cheltuielilor înregistrate cu reburile achiziționate de la AMTPR, apreciind că este corectă auto-colectarea acestui TVA, în condițiile în care reburile au fost utilizate în vederea desfășurării de operațiuni taxabile și, ca atare, Societatea nu trebuia să auto-colecteze TVA în valoare de ... lei.

Astfel, având în vedere că organele fiscale au confirmat în mod nelegal asimilarea de către Xa sumelor achitate în cadrul SPV 2006-2009 unor venituri de natură salarială, conchizând în mod eronat asupra faptului că Societatea datora Contribuțiile sociale și, în același timp, în mod greșit au apreciat că Arcelor nu ar avea drept de deducere pentru TVA în valoare de ... lei și au impus în sarcina Societății TVA suplimentar de plată în valoare de ... lei și accesorii aferente, petenta solicită organului de soluționare să admită prezenta contestație, conform petitului de mai sus.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii efectuate de către SC AM GALATI SA (CUI ...)

În anul 2006 S.C. X SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestările servicii efectuate de SC AM GALATI SA (CUI ...) în valoare de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei, în baza facturilor de prestări servicii emise de prestator.

Aceste cheltuieli sunt considerate de către societatea verificată ca și deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Facturile au fost emise în baza „prevederilor din contract și notei de negociere”(asa cum rezulta din cele înscrise în facturi), documente pe care reprezentanții societății verificate nu le-au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală până la data încheierii prezentului act de control.

La facturile emise de prestatorul SC MS GALATI SA, înregistrate în evidența contabilă a beneficiarului SC X SA, nu sunt anexate nici un fel de acte si / sau documente justificative, respectiv societatea verificată nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție niciun act / document (rapoarte de activitate, pontaje, procese verbale, etc.) care să ateste ca serviciile contractate au fost efectiv prestate, în ce au constat acestea, termenele de execuție, etc., respectiv nu au putut fi indicate persoanele care au prestat serviciile și nici persoanele / activitățile din cadrul societății verificate care ar fi beneficiat de aceste servicii.

Astfel rezultă că SC X SA nu a putut justifica faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

În condițiile în care SC X SA nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor în suma de ... lei rezultă că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări de servicii, este în sumă de ... lei determinată matematic astfel:

$$\dots \text{ lei} \times 19\% = \dots \text{ lei}$$

Cu privire la TVA aferentă cheltuielilor înregistrate de SC X SA în contul 6588-„Alte cheltuieli din exploatare”

În anul 2007 SC X SA a înregistrat în rulajul contului 6588 „Alte cheltuieli din exploatare”, suma de ... lei, reprezentand:

- cheltuieli reprezentand rebuturi care nu pot fi utilizate decat, eventual, ca materie primă, care pot fi valorificate ca produse de clasate ori eventual pot fi valorificate la un pret redus;

- cheltuieli cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsa din gestiune sau degradate.

De asemenea în anul 2008 SC X SA a înregistrat în rulajul contului 6588 „Alte cheltuieli din exploatare”, suma de ... lei, reprezentand aceleasi tipuri de cheltuieli menționate anterior.

În concluzie, organele de inspecție fiscală arată că în perioada 01.01.2007 – 31.01.2008, SC X SA a înregistrat în rulajul contului 6588 „Alte cheltuieli din exploatare”, suma de ... lei, reprezentand:

- cheltuieli reprezentand rebuturi care nu pot fi utilizate decat, eventual, ca materie prima, care pot fi valorificate ca produse de clasate ori eventual pot fi valorificate la un pret redus;

- cheltuieli cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsa din gestiune sau degradate.

Avand în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală consideră ca în cazul de fata TVA aferenta cheltuielilor reprezentand rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune în sumă de ... lei (... lei X 19%), este fara drept de deducere.

Deasemenea, societatea înregistrează în evidența contabilă TVA colectată aferentă cheltuielilor reprezentand rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune în sumă totală de ... lei.

Avand în vedere cele aratate anterior, organele de inspecție fiscală arată că TVA în sumă de ... lei (diferența între TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile reprezentand rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune, stabilite în urma inspecției fiscale și TVA aferentă cheltuielilor reprezentand rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune nedeductibile fiscal înregistrată în evidența contabilă de către societatea verificată pentru perioada ianuarie 2007 – ianuarie 2008), este datorata bugetului de stat de societate, fiind colectată suplimentar.

Cu privire la vanzarile către BM SA GRECIA (EL...)

Prin Adresa nr. .../30.01.2012 emisă catre DGAMC – SSIPT, au fost solicitate informatii din sistemul VIES cu privire la achizițiile intracomunitare efectuate de X S.A în perioada 01.01.2007 – 30.06.2010, conform prevederilor pct. 2.1.1 din Metodologia de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor intracomunitare.

Conform adresei nr. .../06.02.2012, DGAMC – SSIPT a emis raportul privind informațiile existente în sistemul VIES, privind SC X S.A pentru perioada ianuarie 2007 – iunie 2010, din care rezultă că societatea a efectuat în perioada verificată livrari/achizitii intracomunitare de bunuri si servicii.

Din datele existente în sistemul VIES, rezultă că SC X S.A a efectuat și declarat prin Declarația 390, în trimestrul IV 2007, livrări intracomunitare către BM SA Grecia în sumă totală de ... lei, pe codul de TVA – EL ... – COD INVALIDAT TEMPORAR ÎN PERIOADA INDICATĂ.

Societatea verificată a emis în perioada 01.10.-31.12.2007 facturi de livrare, în sumă totală de ... lei către BM SA Grecia, identificat initial prin codul valid de TVA EL... devenit cod invalid în perioada de referință 01.10.-31.12.2007.

Organele de inspecție fiscală arată că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată numai livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și care trebuie sa cuprindă în mod obligatoriu: factura fiscală, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA

atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

De asemenea, se arată că faptul că obligația verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA a cumpărătorilor din alte state membre revine vânzătorului din România.

În concluzie organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de scutire pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare efectuate către societatea BM SA Grecia în temeiul art. 143 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece codul de identificare în scopuri de TVA completat pe factura de livrări intracomunitare era invalid pe perioada 01.10. – 31.12.2007 când au fost emise aceste facturi de livrare către societatea din Grecia și prin urmare scutirea de taxă nu a fost justificată cu documente întocmite potrivit legii.

Prin urmare, livrările intracomunitare în sumă totală de ... lei efectuate de către societatea verificată către BM SA Grecia, în perioada 01.10. – 31.12.2007 s-au efectuat sub codul de TVA EL... invalid în perioada menționată.

Față de cele de mai sus, întrucât codul de TVA completat pe facturile de livrări intracomunitare nu era valid, rezultă că facturile fiscale nu conțin toate informațiile prevăzute de lege pentru ca societatea verificată să justifice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

În consecință, aferent livrărilor în sumă totală de ... lei efectuate de către societatea verificată către BM SA Grecia, în perioada 01.10 – 31.12.2007, societatea verificată datorează bugetului de stat o TVA colectat suplimentar în sumă de ... lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../15.12.2014, organele de inspecție fiscală menționează că pentru perioada 01.01.2006 - 30.06.2010, societatea a derulat programul denumit "Schema de Plecări Voluntare – 2006 - 2009.", în baza căruia a asimilat sumele reprezentând ajutoare acordate foștilor salariați care au plecat voluntar din societate, cu drepturile salariale, calculând și achitând impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

Totodată, organele de inspecție fiscală susțin că, urmare verificărilor efectuate asupra obligațiilor fiscale menționate anterior, nu s-au constatat diferențe suplimentare față de sumele înregistrate în evidența contabilă a societății și nici între sumele declarate de societate și cele înregistrate în contabilitate, fapt ce a determinat nemodificarea bazei de impunere aferente acestora.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SA are sediul în, jud. Hunedoara, având CUI ..., înregistrată în Registrul Comerțului sub nr.

III.1 Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC X SA împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC nr. .../15.12.2014 încheiat de către organe de control din cadrul DGAMC – Inspecție Fiscală, se rețin 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:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisa 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 Finantelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

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

ART. 87

Forma si conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa 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 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 si legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In 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.”*

Posibilitatea 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 Regională a Finanțelor Publice Timișoara 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 prin prezenta 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 SC X SA împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC nr. .../15.12.2014, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

III.2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei și a accesoriilor aferente.

A) Cu privire la TVA de ... lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind fără drept de deducere, aferentă serviciilor prestate de SC AM GALAȚI SA

În fapt, urmare a inspecției fiscale generale efectuate, s-a constatat ca X SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestările servicii efectuate de SC AM GALATI SA (actualmente SC AM GALAȚI SA) în valoare de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei, în baza facturilor de prestări servicii emise de prestator

Aceste facturi au fost emise în baza prevederilor din contract și notei de negociere, așa cum rezultă din cele înscrise în facturi, dar SC X SA, nu a putut justifica faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile și în consecință organele de inspecție fiscală pentru situația relatată mai sus au considerat că TVA aferentă serviciilor facturate de către MS GALATI SA este fără drept de deducere.

Prin contestația formulată petenta arată că AM Galați a prestat societății petente diverse servicii de consultanță, ce erau necesare în vederea desfășurării activității sale economice în condiții optime, în susținerea celor arătate cu ocazia depunerii contestației depune și un contract de prestări servicii (în limba engleză) încheiat cu AM Galați susținând ca acest contract are ca obiect următoarele tipuri de servicii:

- Asistență contabilă și fiscală, precum și servicii de reprezentare în fața autorităților fiscale;
- Servicii IT;
- Servicii de înregistrare a tranzacțiilor comerciale;
- Servicii și asistență pentru dezvoltarea și promovarea oportunităților de afacere.

În drept, sunt aplicabile prevederile din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

ART.- 126 Sfera de aplicare

" (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).

(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:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140".

ART. 127 - Persoane impozabile și activitatea economică

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

ART. 145 Dreptul de deducere

" (1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(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;

(5) Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru:

a) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (9) lit. e) și f) și art. 129 alin. (4), dacă acestea sunt afectate realizării operațiunilor prevăzute la alin. (3) și (4)".

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea

cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține că pentru prestările de servicii efectuate de AM Galați, societatea petentă nu poate demonstra că serviciile contractate au fost efectiv prestate, respectiv:

- nu rezultă faptul că, serviciile au fost efectiv prestate, în ce au constat acestea, termenele de execuție, etc.,

- nu au putut fi indicate persoanele din cadrul societății petente care ar fi beneficiat de aceste servicii.

Astfel, rezultă că SC X SA nu a putut justifica faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că societatea petentă are personal propriu, angajat cu atribuții în ceea ce privește susținerile petentei cu privire la obiectul contractului de prestări servicii, respectiv servicii IT, servicii de înregistrare a tranzacțiilor comerciale, servicii de reprezentare în fața autorităților fiscale.

Referitor la cele invocate de către petentă cu privire la jurisprudența Uniunii Europene, se rețin următoarele:

Începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inherentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-298/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a

persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Conform pct. 20 din cauza Curții Europene de Justiție C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, dreptul de deducere rămâne dobândit când contribuabilul n-a putut să utilizeze bunurile sau serviciile în cadrul operațiunilor sale taxabile din motive straine vointei sale. Totodată, potrivit pct. 22 din aceeași hotărâre, când aceste circumstanțe sunt straine de voința contribuabilului, care l-au împiedicat să utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor sale taxabile, nu există niciun risc de fraudă sau de abuz putând să justifice o rambursare ulterioară.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

În ceea ce privește principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA, invocate de petentă în susținerea contestației, se reține că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează în mod efectiv bunuri și servicii al caror cost să se regasească în elementele de pret ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii. În acest context, așa cum rezultă și din jurisprudența comunitară anterior evocată, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile

efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte, principiul neutralității taxei neputând fi aplicat unor tranzacții artificiale, fără legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile. Simpla achiziție a unor servicii de către o persoană impozabilă nu este suficientă pentru deducerea taxei, așa cum susține, în esență, contestatoarea întrucât într-o atare ipoteză ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției formale prevazute de legislație (deținerea facturii originale ca document justificativ) pentru ca o persoană impozabilă ce are prevazut în obiectul sau de activitate desfasurarea de operațiuni taxabile să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor din amonte.

Dimpotrivă, neutralitatea taxei implică și îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile să fie efective și să se repercuteze în valoarea operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective.

Astfel, în speță, așa cum s-a reținut anterior, contestatoarea SC X SA nu a prezentat documentele care să dovedească că serviciile facturate de AM Galați sunt efective și în folosul propriilor operațiuni taxabile, urmand ca contestația formulată împotriva capătului de cerere cu privire la TVA în sumă de ... lei, stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind fără drept de deducere, aferentă serviciilor prestate de SC AM GALAȚI SA, să fie respinsă ca neîntemeiată.

. B) Cu privire la TVA în sumă de ... lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, precum și nelagilarea confirmării auto-colectării de către societate a TVA în sumă de ... lei.

În fapt, SC X SA, înregistrează în evidența contabilă în perioada 2007-2008 atât cheltuieli cu bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate, cât și cheltuieli cu rebuturi care nu mai pot fi utilizate decât, eventual, ca și materie primă, care pot fi valorificate ca produse de clasă ori eventual pot fi valorificate la un pret redus.

SC X SA a înregistrat în perioada 2007-2008 un quantum al acestor cheltuieli de ... lei, cheltuieli înregistrate în rulajul contului 6588 „Alte cheltuieli din exploatare”

În ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aferent cheltuielilor menționate anterior, organele de inspecție fiscală, au colectat TVA în sumă de ... lei (... lei X 19%)

De asemenea, societatea înregistrează în evidența contabilă, în perioada 2007 - 2008, TVA colectată aferentă cheltuielilor reprezentand rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune în sumă totală de ... lei.

În drept, în ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor reprezentand rebuturi, pct. 125 alin. (1) lit. e) din anexa la O.M.F.P. nr. 1.752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevede că :

“(1) În cadrul stocurilor se cuprind :

(...) e) produsele, și anume :

(...) - rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile”.

Potrivit acestor prevederi legale rezultă că din punct de vedere contabil rebuturile sunt încadrate în categoria stocurilor, fapt ce conduce la identificarea prevederilor legale referitoare la regimul fiscal al acestora.

Astfel, art. 128 alin. (8) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

ART. 128

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

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

De asemenea, în ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate, cadrul general cu privire la natura cheltuielilor și a TVA este dat de art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, care prevede :

"ART. 21

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme".

Normele de aplicare a Codului fiscal detaliază această situație la pct. 41 din HG 441/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

"41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsa din gestiune sau degradate si neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adaugata aferenta, dupa caz, pentru care s-au incheiat contracte de asigurare, nu intra sub incidenta prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare."

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că pentru stocurile și bunurile lipsă în gestiune, TVA este deductibilă fiscal dacă există asigurare a stocului, și nedeductibilă dacă nu există asigurare.

Astfel, în cazul de față, pentru TVA aferentă cheltuielilor reprezentând rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune în sumă de ... lei (... lei X 19%), organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere.

Pe cale de consecință, TVA în sumă de ... lei (diferența între TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile reprezentand rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune, stabilite în urma inspecției fiscale și TVA aferentă cheltuielilor reprezentand rebuturi și stocuri constatate lipsă din gestiune nedeductibile fiscal înregistrată în evidența contabilă de către societatea petentă pentru perioada ianuarie 2007 - ianuarie 2008), este datorată bugetului de stat, fiind colectată suplimentar.

Referitor la susținerile petentei cu privire la faptul că nu avea obligația de a colecta TVA pentru achizițiile de rebuturi de la AMTPR având în vedere faptul că acestea au fost refolosite de către SC X SA ca materie primă în procesul sau de producție, fie au fost revandute, astfel încât societatea a obținut în urma acestor operațiuni venituri taxabile și ca atare a procedat "gresit" în toată perioada verificată, auto-colectand TVA în sumă de ... lei, și pe cale de consecință solicită această sumă de la bugetul consolidat al statului, se rețin următoarele aspecte:

SC X SA vinde către AMTPR produse finite (tagle) pentru care întocmește facturi cu TVA. Așa cum arată și societatea petentă în motivarea contestației aceasta *"este obligată să ofere garanția de conformitate calitativă produselor sale (taglele vandute) și să le înlocuiască sau să despagubescă clienții săi"*.

AMTPR utilizează taglele vandute de către X ca și materie primă în procesul de fabricare a produsului lor finit, respectiv "teava".

Din punct de vedere al calității tevilor produse de către AMTPR se regasesc două situații posibile:

a) tevile sunt defecte datorită taglelor vandute de către X, caz în care societatea petentă achiziționează aceste tevi la un pret care include pretul inițial de vânzare al materiei prime (adică pretul de vânzare al taglelor) la care se adaugă pretul de exploatare al AMTPR (cost de producție al tevilor, respectiv a produsului finit realizat de către AMTPR).

X recepționează tevile cu defecte (defecte datorate taglelor vandute inițial către AMTPR), acestea fiind înregistrate în evidentele contabile ale societății în contul 301 - "Materii prime", ulterior societatea petentă întocmește bonuri de consum pentru tevile achiziționate de la AMTPR fiind astfel utilizate în procesul de producție, astfel încât tevile, au fost reîncorporate în procesul de producție.

Se reține că tratamentul fiscal aplicat de societatea petentă în perioada verificată, respectiv perioada 2006 - 2010, este unul corect, în sensul că materia primă ("tevile" produse de AMTPR) se recepționează la pretul inițial de producție al "taglelor" vandute către AMTPR, iar diferența de pret (adică costurile efective cu producția "tevilor" aparținând AMTPR se înregistrează de către societatea verificată ca și cheltuială nedeductibilă, colectându-se și TVA aferent.

b) tevilă sunt defecte din cauza procesului de producție al AMTPR, caz în care societatea verificată achiziționează tevilă defecte la un pret mai mic decât pretul materiei prime furnizate AMTPR, adică pretul de vânzare al "taglelor"

Astfel, TVA colectată este cea aferentă părții din rebutul care se returnează și ajunge la X (parte reprezentând valoarea TVA aferentă costurilor efectuate de către AMTPR cu producția "tevilor"), societatea petentă în mod corect considerând ca și cheltuială nedeductibilă diferența între valoarea "tevilor" achiziționate de la AMTPR și valoarea "taglelor" vandute inițial la AMTPR (tagle defecte din punct de vedere calitativ din vina societății petente).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 138 și ale art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

ART. 138

"Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate(....) "

ART. 159

"(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 tit. d). "

C) Cu privire la TVA în sumă de ... lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, reprezentând TVA aferentă livrărilor către SC BM SA din Grecia

În fapt, SC X SA a emis în perioada 01.10.2007 - 31.12.2007 facturi de livrare, în sumă totală de ... lei către BM SA Grecia, identificat inițial prin codul valid de TVA EL....

În urma verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, Compartimentul de Schimb Internațional de Informații a comunicat prin adresa înregistrată la DGAMC sub nr. 51463/06.02.2012 faptul că, codul EL... este invalid în perioada în care au fost emise facturile, respectiv în perioada de referință 01.10.2007-31.12.2007.

În drept, speței supuse soluționării îi sunt aplicabile prevederile art.128 al.1 și 9, art. 143 alin (2) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

"ART. 128

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

(9) *Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri în înțelesul alin.1 care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora. "*

“ ART. 143

[...] (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mica, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform

prevederilor art. 152²;[...]”.

„ART. 155

Facturarea[...]

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

[...]

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

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹.

(3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

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

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

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

[...]

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu. [...]"

De asemenea, Titlul VI pct.16¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

"Prevederile art.134² alin.2 lit.a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale sau parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și în situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora."

Totodată art. 10 alin. (1) lit. a, b și c din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art.143alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

"(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct.1și 2 ale aceleiași litere a), se justificăpe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate dintr-un stat membru în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.[...]"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezulta că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată numai livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu : factura fiscală, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care

atestă că bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru, reținându-se faptul că, scutirea de plată a TVA-ului se acordă numai dacă există un cod valid de TVA al beneficiarului acordat în statul membru.

În speță se constată că, în urma verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri TVA, Compartimentul de schimb internațional de informații a comunicat faptul că, codul EL... nu a fost activ în perioada în care au fost emise facturile, respectiv în perioada 01.10.-31.12.2007.

Astfel, în speță, este vorba despre nerespectarea unei condiții esențiale, referitoare la codul valid de TVA al beneficiarului din Grecia și nu una de forma, așa cum susține petenta prin contestația formulată.

Mai mult, potrivit Anexei nr.1, pct. 2, din O.M.F.P.nr.1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în Romania :

„2. Verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din Romania de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului; informațiile obținute ca urmare a solicitării de verificare au caracter informativ și nu obligă în nici un fel furnizorul informației.”

Din dispoziția legală menționată, se reține faptul că obligația verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA a cumpărătorilor din alte state membre revine vânzătorului din Romania.

Având în vedere faptul că codul de TVA completat pe facturile de livrări intracomunitare nu era valid, rezultă că facturile fiscale nu conțin toate informațiile prevăzute de lege pentru ca societatea petentă să justifice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, organele de inspecție fiscală în mod corect neacordând dreptul de scutire a TVA aferentă livrarilor efectuate în perioada 01.10.2007 – 31.12.2007 către SC BM SA Grecia în sumă totală de ... lei careia îi corespunde un TVA colectat suplimentar în sumă de ... lei, urmand ca pentru acest capăt de cerere contestația sa fie respinsă ca neîntemeiată.

D) Cu privire la accesorii în sumă totală 931.786 lei

Deoarece pentru debitele reprezentând TVA stabilite suplimentar, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/penalitățile de întârziere, în sumă totală de 931.786 lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația formulată de societatea petentă va fi respinsă.

III.3. Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC X SA, împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../15.12.2014 emisă de către organe de control din cadrul DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .../15.12.2014 a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../15.12.2014, act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../15.12.2014 sunt enumerate obligațiile fiscale pentru care nu a fost modificată baza de impunere.

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art. 110 alin. (3), referitor la titlul de creanță, se precizează:

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.

Totodată potrivit art. 205 din același act normativ, se stipulează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(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.”

(...)

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă ca pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, deci nu a fost lezat în vreun interes al sau prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../15.12.2014.

Articolul 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, precizează că:

“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 12.1 lit. d) din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

“12.1-d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim;”

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale mai sus citate, considerentele prezentate, se va respinge ca fiind lipsită de interes contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../15.12.2014.

Motivațiile petentei referitoare la considerentele unei decizii de soluționare emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor într-o speță similară privind soluționarea unei probleme juridice și care a avut în vedere o hotărâre pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, nu pot fi reținute în soluționarea contestației, întrucât în acest context al dezbaterii, practica unei instanțe supreme în cadrul unui contencios administrativ care tratează o altă perioadă decât cea analizată în prezenta speță și care tratează o problemă dedusă judecăți într-un litigiu dintre aceleași părți, nu are autoritate de lucru judecat, deoarece acesta presupune existența triplei identități de părți, cauză și obiect.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. Nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a O.P.A.N.A.F. Nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și în baza referatului nr. .../_____, se :

D E C I D E :

1. Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată de SC X SA, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../15.12.2014.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SA, împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .../15.12.2014 privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de DGAMC – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .../15.12.2014, și care vizează suma totală de ... lei, după cum urmează:

TVA..... lei;

Dobânzi/Majorări de întârziere TVA..... lei;

Penalități de întârziere TVA.....lei;

3. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de SC X SA, împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .../15.12.2014.

4. Prezenta decizie se comunica la:

- DB SCA pentru client
SC X SA

- DGAMC Bucuresti, cu aplicarea prevederilor
pct.7.6 din OPANAF 2906/2014.

5. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL