



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax: +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 325 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A., din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907096/07.07.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. prin adresa nr..X./06.07.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/07.07.2011, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în .X., Str. X nr. X, et. X, sector X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J40/.X./1990, având codul de identificare fiscală RO X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./10.03.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, prin care s-a stabilit în sarcina societății T.V.A. suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei, ca urmare a stabilirii suplimentar de plată a T.V.A. în sumă de .X. lei și a respingerii la rambursare a T.V.A. în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, și are ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X./10.03.2011, respectiv 16.03.2011, potrivit mențiunii olografe de pe adresa nr..X./16.03.2011 de înaintare a titlului de creanță contestat mai sus menționat, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X., respectiv 01.04.2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.5.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere nr..X./10.03.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, solicitând anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./10.03.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011 în ceea ce privește:

i) refuzul la rambursare a sumei de **.X. lei** reprezentând T.V.A. de recuperat, provenind din stornarea facturilor emise de S.C. .X. S.A. catre .X. .X. GmbH (denumită în continuare .X.), fosta .X. (denumită în continuare .X.), stornare care a fost impusă de decizia definitivă, irevocabilă și executorie a Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X./18.05.2010 (denumită în continuare Decizia ICCJ nr..X./2010),

ii) neacceptarea la deducere a T.V.A. în sumă de **.X. lei**, precum și a dobânzilor și a penalităților de întârziere aferente,

pentru următoarele motive:

i) În ceea ce privește T.V.A. in suma de .X. lei refuzată la rambursare, provenind din stornarea facturilor emise catre .X., societatea, în prezentarea situației de fapt, precizează că a încheiat un

contract de asociere fără personalitate juridică cu o companie austriacă, respectiv .X., această societate fiind desemnată lider al asocierii.

Totodată, societatea precizează că, în perioada ianuarie 2007 – februarie 2009, asocierea a derulat un contract de prestări servicii, beneficiar fiind Ministerul Sănătății. Astfel, .X., în calitate sa de lider al asocierii, a facturat și încasat întreaga prestație a asocierii în relația cu Ministerul Sănătății, iar S.C. .X. S.A., având în vedere faptul că fiecare dintre membrii asociației a acționat în nume propriu față de terți, a facturat la rândul său către .X. serviciile prestate (constând în servicii în legătură cu bunuri imobile) cu TVA, însă, partenerul austriac a refuzat plata TVA încă de la prima factura emisă, pe motiv că acreditivul deschis de Ministerul Sănătății în favoarea liderului de contract, compania nerezidentă .X., nu includea TVA.

Societatea menționează, de asemenea, că Ministerul Sănătății a calculat TVA în întregime pentru facturile primite de la compania austriacă și a achitat la Trezoreria statului TVA în cotă de 19%.

Totodată, societatea precizează că întrucât, pentru facturile emise către .X., a achitat TVA la bugetul de stat fără însă să încaseze taxa pe valoarea adăugată de la liderul nerezident, a deschis un proces de arbitraj la Curtea de Arbitraj Comercial Internațional (denumită în continuare CAI), prin Sentința nr..X./22.04.2009 pronunțată de CAI specificându-se în concluziile formulate următoarele: *„întrucat pentru întreaga operațiune TVA a fost achitată în întregime de către beneficiari, în temeiul contractului, o nouă plată a acestei taxe ar părea ca o plată nedatorată. De aceea, dacă reclamanta (SC X SA) a plătit TVA, ea este îndreptățită să ceară restituirea de la organele fiscale, în condițiile legii, iar nu să se îndrepte împotriva părâtei”*.

Societatea precizează că aceasta sentință a fost atacată la Curtea de Apel, urmată de recurs la Înalta Curte de Casație și Justiție, unde, pe baza Sentinței Comerciale nr..X./20.11.2009, respectiv a Deciziei nr..X./18.05.2010, apelul și recursul au fost respinse, astfel că, în baza deciziei finale, irevocabile și executorii a Înaltei Curți de Casație și Justiție a fost nevoită să rectifice facturile anterior emise, fapt pentru care a solicitat prin Decontul de TVA nr..X./11.05.2009 rambursarea TVA în sumă de .X. lei de la bugetul de stat, în condițiile legii, sumă refuzată la rambursare de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, societatea susține că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia documentul încheiat între părți „*nu a avut caracteristicile și finalitatea unei asocieri în participațiune*”, atâta timp cât instanța supremă cu atribuții jurisdicționale a stabilit în mod irevocabil că asocieria semnată de S.C. .X. S.A. și .X. este o asocierie în participațiune și că asocieria nu poate fi tratată drept relație de subcontractare, orice alt organ, în special un organ administrativ (fără atribuții jurisdicționale), nu are dreptul să recalifice tranzacția, negând/nerecunoscând astfel efectele fiscale ale Deciziei ICCJ.

Totodată, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la neopozabilitatea Deciziei definitive, irevocabile și executorii a Înaltei Curți de Casație și Justiție, societatea susține că neacceptarea aplicării Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție de către autoritățile fiscale conduce la o încălcare flagrantă a principiului neutralității, principiu care, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, stă la baza întregului sistem de T.V.A., precum și a deciziilor Curții Europene de Justiție, pe care autoritățile fiscale au obligația de a le aplica, indiferent de opozabilitatea/ neopozabilitatea sentinței tribunalului arbitral.

Mai mult, societatea menționează că, potrivit constatărilor inspecției fiscale încrucișate, .X. a restituit bugetului de stat TVA care a fost anterior dedusă în baza facturilor inițial emise de către S.C. .X. S.A.

Astfel, societatea susține că, în situația cu totul deosebită descrisă, autoritățile fiscale trebuiau să țină cont de întregul context al operațiunilor desfășurate, respectiv stornarea facturilor ce a determinat nașterea TVA de rambursat a fost impusă de decizia finală, irevocabilă și executorie a Înaltei Curți de Casație și Justiție, S.C. .X. S.A. având obligația legală de a o pune în aplicare, principiul neutralității TVA putând fi respectat doar prin admiterea la rambursare a TVA, niciuna din părțile implicate nefiind prejudiciată.

ii) În ceea ce privește T.V.A. în sumă de .X. lei, aferentă unor servicii primite pentru care autoritățile nu au acordat drept de deducere a T.V.A., precum și amenzile și penalitățile de întârziere aferente, societatea precizează că în scopul realizării proiectelor sale a achiziționat diverse servicii de la mai mulți furnizori, printre care:

a) S.C. .X. S.R.L.

Societatea precizează că a încheiat cu această societate contractul de consultanță nr..X./2006, iar pentru serviciile prestate de către aceasta, în

baza facturilor nr..X./11.07.2006 și nr..X./18.07.2006, a dedus T.V.A. în sumă totală de .X. lei, neacceptată la deducere de către organele de inspecție fiscală pe motiv că în lipsa altor documente (în afara contractului și a facturilor) nu s-a putut dovedi prestarea serviciilor, precum și că prestatorul nu a declarat T.V.A. colectată pentru prestările în cauză și nu a virat taxa la bugetul de stat, fiind în prezent inclus în lista contribuabililor inactivi.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. este deductibilă întrucât:

- serviciile subcontractate către S.C. .X. S.R.L. au fost necesare pentru realizarea lucrărilor stabilite în baza contractului încheiat cu Primăria Municipiului .X. în legătură cu proiectul Pasaj X, or lucrările în cauză au fost executate în totalitate și receptionate, conform contractului încheiat între S.C. .X. S.A. și Primaria Municipiului .X., ceea ce înseamnă că și lucrările comandate către S.C. .X. S.R.L. au fost executate;

- obligativitatea declarării T.V.A. colectată și plata acesteia către bugetul de stat revin în întregime prestatorului, iar faptul că S.C. .X. S.R.L. nu și-a îndeplinit obligațiile legale nu-i poate fi imputat. Mai mult, societatea precizează că a acționat ca beneficiar și a plătit prestatorului taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi;

- nu are relații de afiliere cu S.C. .X. S.R.L., astfel că prevederea citată de către organele de inspecție fiscală, privind tranzacțiile care nu au scop economic, respectiv au un conținut economic diferit de cel reflectat în documente, nu este aplicabilă în acest caz;

- legislația în domeniul T.V.A. în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere pentru serviciile achiziționate nu prevede ca document justificativ decât factura, în conformitate cu art.146 din Codul Fiscal, or organele de inspecție fiscală nu au ridicat obiecții cu privire la facturile în cauză.

b) S.C. .X. S.R.L. și

c) S.C. .X. Ltd S.R.L.

Societatea precizează că, în ceea ce privește "*Proiectul complexul ANL .X. – lucrări de drumuri, beneficiar Consiliul Județean .X.*", a avut încheiat cu S.C. .X. S.R.L. contractul de asistență geo-tehnică nr..X./2005, în baza căruia această societatea, în calitate de subcontractor al S.C. .X. S.A.,

a emis factura .X./11.05.2005, taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pe motiv că nu au fost prezentate documente care să ateste prestarea serviciului.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de S.C. .X. S.R.L. este deductibilă întrucât lucrările prestate beneficiarului final, respectiv Consiliul Județean .X., au fost finalizate în întregime și recepționate, ceea ce arată că lucrările contractate cu S.C. .X. S.A. și subcontractorii săi, între care și S.C. .X. S.R.L., au fost prestate, fiecare parte contribuind la executarea în întregime a lucrărilor pentru *complexul ANL X – lucrari de drumuri*.

În ceea ce privește “*Proiectul nr. 25.902, beneficiar Primaria Sectorului 1*”, societatea precizează că pentru realizarea acestui proiect, în calitate de beneficiar a subcontractat lucrări către S.C. X S.R.L., în calitate de proiectant, care la rândul său a subcontractat către S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. Ltd S.R.L., în calitate de subproiectanți, precum și către alți subcontractanți.

Totodată, societatea precizează că în baza unui act adițional la contractul nr.X/2004 încheiat între S.C. .X. S.A. și S.C. X S.R.L. s-a stabilit că facturarea și plata serviciilor prestate de S.C. .X. S.R.L. , respectiv S.C. .X. Ltd S.R.L., se va face de către S.C. .X. S.A. direct către subproiectant, astfel că, S.C. .X. S.R.L. a emis facturile nr..X./02.12.2005, nr..X./19.12.2005, nr..X./ 27.01.2006 și nr..X./15.02.2006, iar S.C. .X. Ltd S.R.L. a emis factura nr..X./17.03.2005, taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, respectiv în sumă de .X. lei, aferentă acestor facturi fiind respinsă la deducere de către organele de inspecție fiscală pe motiv că nu au fost prezentate documente care să ateste prestarea serviciului, precum și că reprezentanții prestatorului S.C. .X. S.R.L., respectiv ai prestatorului S.C. .X. Ltd S.R.L. nu au putut fi contactați de autoritățile fiscale.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor în cauză este deductibilă întrucât:

- obligativitatea declarării T.V.A. colectată și plata acesteia către bugetul de stat revin în întregime prestatorului, iar faptul că reprezentanții prestatorilor nu au putut fi contactați nu-i poate fi imputat. Mai mult, societatea precizează că a acționat ca beneficiar și a plătit prestatorului taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi;

- nu are relații de afiliere cu S.C. .X. S.R.L. și nici cu S.C. .X. Ltd S.R.L., astfel că prevederea citată de către organele de inspecție fiscală, privind tranzacțiile care nu au scop economic, respectiv au un conținut economic diferit de cel reflectat în documente, nu este aplicabilă în acest caz;

- legislația în domeniul T.V.A. în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere pentru serviciile achiziționate nu prevede ca document justificativ decât factura, în conformitate cu art.146 din Codul Fiscal, or organele de inspecție fiscală nu au ridicat obiecții cu privire la facturile în cauză;

- lucrările prestate de S.C. .X. S.R.L. în baza contractului nr.X/2004 au fost recepționate în întregime (printre alte documente relevante a fost prezentat și Procesul Verbal de predare-primire a întregii lucrări incheiate între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L.), incluzându-se și lucrările subproiectanților, inclusiv S.C. .X. S.R.L., ceea ce înseamnă că și lucrările comandate lui S.C..X. S.R.L. (care avea partea sa de responsabilități în domeniul geo-tehnic) au fost executate, respectiv finalizarea în întregime a proiectului constituie o dovadă suficientă ce atestă prestarea serviciilor.

În subsidiar, societatea menționează că nu are nicio legătură contractuală cu S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. Ltd S.R.L. în acest proiect, ci a contractat lucrări către S.C. X S.R.L., iar executarea integrală a serviciilor de către această societate nu a fost contestată de către organele de inspecție fiscală.

Totodată, societatea precizează că, în baza instrucțiunii primite de la S.C. .X. S.R.L., instrucțiune perfect legală, neexistând nicio interdicție legală în acest sens, a plătit prețul contractual convenit acestei societăți, respectiv o parte direct către S.C. .X. S.R.L. și o parte direct către S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. Ltd S.R.L., astfel că și-a îndeplinit cu bună-credință și în mod legal obligațiile care îi reveneau, fiind îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor primite.

d) S.C. .X. S.R.L.

Societatea precizează că pentru executarea lucrărilor de proiectare pentru detalii de execuție, pod și viaduct pasaj Basarab, aferente proiectului X/2005, în care beneficiar a fost Primăria Municipiului .X., a subcontractat pe S.C. .X. S.R.L., în ceea ce privește lucrările constând în verificarea notei de calcul a structurilor de rezistență și verificarea planurilor puse la dispoziție.

Astfel, pentru serviciile prestate, S.C. .X. S.R.L. a emis facturile nr..X./24.10.2006, nr..X./07.11.2006, nr..X./20.11.2006 și nr..X./29.11.2006, taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă acestor facturi fiind respinsă la deducere de către organele de inspecție fiscală pe motiv că nu au fost prezentate documente care să ateste prestarea serviciului, precum și că reprezentanții prestatorului nu au putut fi contactați de autoritățile fiscale.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor în cauză este deductibilă întrucât:

- obligativitatea declarării T.V.A. colectată și plata acesteia către bugetul de stat revin în întregime prestatorului, iar faptul că reprezentanții prestatorului nu au putut fi contactați nu-i poate fi imputat. Mai mult, societatea precizează că a acționat ca beneficiar și a plătit prestatorului taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi;

- nu are relații de afiliere cu S.C. .X. S.R.L., astfel că prevederea citată de către organele de inspecție fiscală, privind tranzacțiile care nu au scop economic, respectiv au un conținut economic diferit de cel reflectat în documente, nu este aplicabilă în acest caz;

- legislația în domeniul T.V.A. în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere pentru serviciile achiziționate nu prevede ca document justificativ decât factura, în conformitate cu art.146 din Codul Fiscal, or organele de inspecție fiscală nu au ridicat obiecții cu privire la facturile în cauză;

- având în vedere faptul că în cadrul proiectului cu Primaria Municipiului .X. o parte din lucrări era în sarcina subcontractorului S.C. .X. S.R.L., iar întreaga lucrare a fost recepționată de către beneficiar, aceasta demonstrează prestarea serviciilor de către S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, societatea precizează că pentru realizarea lucrărilor de proiectare la Spitalul Bagdasar a subcontractat către S.C. .X. S.R.L. o parte din lucrări, respectiv verificare note de calcul a structurilor de rezistență și a planurilor puse la dispoziție la detalii de execuție, subcontractorul emițând facturile nr..X./13.12.2006 și nr..X./27.12.2006, taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de X lei fiind respinsă la deducere de către organele de inspecție fiscală pe motiv că nu au fost prezentate documente care să ateste prestarea serviciului.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor în cauză este deductibilă întrucât întreaga lucrare (o parte din această lucrare

fiind în sarcina subcontractorului S.C. .X. S.R.L.) a fost recepționată de către beneficiar, ceea ce demonstrează prestarea serviciilor de către S.C. .X. S.R.L.

Prin adresa nr.X/14.04.2011, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr.X/15.04.2011, societatea aduce completări la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./10.03.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, în ceea ce privește **„TVA în sumă de .X. lei refuzată la rambursare, provenind din stornarea facturilor emise către .X.”**.

Astfel, societatea susține că, având în vedere că obiectivul legislației de T.V.A. este acela de a asigura neutralitatea atât pentru buget cât și pentru agenții economici care intervin în lanțul de distribuție/servicii, decizia de a nu rambursa taxa pe valoarea adăugată constituie un tratament care încalcă principiul proportionalității – principiu care se numara printre principiile generale ale dreptului comunitar și care impune ca actele instituțiilor comunitare să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de reglementarea în cauză - fiind o măsură care depășește limitele a ceea ce este adecvat pentru atingerea obiectivului menționat.

Totodată, societatea susține că principiul egalității presupune ca legislația armonizată să nu conducă la un tratament diferit al persoanelor impozabile, în funcție de statele membre pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite (C-136/99 Monte Dei Pachi di Siena, C-302/93 Debouche), or, în situația de față, .X. beneficiază de un tratament neutru din punct de vedere al T.V.A. în România, în timp ce același drept îi este negat prin decizia organelor de inspecție fiscală, respectiv de a nu acorda rambursarea TVA.

Prin adresa nr..X./06.07.2011, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr.X/06.07.2011 și la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X.X./21.07.2011, societatea aduce de asemenea completări la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./10.03.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, menționând totodată că nu își majorează pretențiile solicitate prin contestația inițială.

Argumentele aduse de societatea au vizat secțiunea „**TVA în sumă de .X. lei refuzată la rambursare, provenind din stornarea facturilor emise către .X.**”, contestatoarea reiterând un scurt istoric al derulării contractului de prestări servicii în urma căruia a înregistrat T.V.A. de rambursat de la bugetul statului, cu anumite completări și/sau modificări față de contestația inițială, în principal referitoare la faptul că parteneriatul a fost încheiat în urma atribuirii de către Ministerul Sănătății tuturor părților semnatare a unui contract de achiziție publică, conform căruia, părțile au găsit să-și împartă profiturile astfel: 61% S.C. .X. S.A., respectiv 39% .X. .X. GMBH (fosta .X.), precum și faptul că părțile au desemnat pe .X. ca lider al consorțiului, contravaloarea tuturor serviciilor prestate de întregul consorțiu urmând să fie facturată și incasată de partenerii nerezidenți fiscali.

Totodată, societatea, în temeiul pct.9.10 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat efectuarea unei cercetări la fața locului care să aibă ca obiect verificarea tranzacțiilor decurgând din contractul de lucrări cu Ministerul Sănătății Publice, atât la Ministerul Sănătății Publice, cât și la .X. .X. GMBH (fosta .X. - .X.).

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./10.03.2011 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la S.C. .X. S.A. o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată care a cuprins perioada 01.01.2004-30.04.2009 și a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a decontului de T.V.A. cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..X.A/11.05.2009 aferent lunii aprilie 2009, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de :

- **.X. lei** aferentă facturilor nr..X./11.07.2006, în valoare totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei) și nr..X./18.07.2006 în valoare totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei) emise de furnizorul **S.C. .X. S.R.L.**, reprezentând „servicii proiectare consultanță cf.contr.nr.X/10.05.2006”;

Organele de inspecție fiscală menționează că acele facturi erau în copie, exemplarele originale fiind ridicate de organele de cercetare penală conform Procesului Verbal nr..X./27.06.2008, precum și faptul că facturile în cauză nu aveau anexat niciun document din care să rezulte că serviciile înscrise în acestea au fost și executate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin nota explicativă nr..X./13.07.2010, conducerii societății documentele care să justifice prestarea serviciilor înscrise în cele două facturi emise de S.C. .X. S.R.L., prin răspunsul dat în data de 15.07.2010 societatea precizând „*Facturile fiscale prezentate au la bază contractul de consultanță nr..X./10.05.2006. Acestea sunt singurele documente existente în arhiva societății referitoare la contractul mai sus menționat .*”

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, prin adresa nr..X./27.07.2009, au solicitat Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. informații cu privire la acest furnizor.

Prin adresa nr..X./24.09.2009, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr..X./01.10.2009, Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. transmite în duplicat deconturile de T.V.A. depuse de S.C. .X. S.R.L. pentru lunile iunie, septembrie și decembrie 2005, martie, iunie și septembrie 2006, precizând totodată că societatea nu a efectuat nicio plată la bugetul de stat, că societatea nu figurează cu obligații de plată neachitate și că societatea nu a ridicat documente cu regim special, iar începând cu data de 26.02.2008 această societate este inclusă în lista contribuabililor declarați inactivi conform O.P.A.N.A.F. nr.575/2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza decontului de T.V.A. depus la organul fiscal competent sub nr..X./19.10.2006 pentru trim. III 2006, că S.C. .X. S.R.L. nu a declarat T.V.A. colectată, nici deductibilă, ci a preluat soldul sumei negative a T.V.A. reportată din perioada precedentă, precum și că, potrivit datelor înscrise la O.R.C., conform situației listate la data de 27.07.2009 și 14.07.2010, S.C. .X. S.R.L. este în lichidare, are sediul expirat de la data de 01.09.2006, mandatul administratorilor expirat, nu a depus bilanțuri contabile la O.R.C. pentru anii 2005-2008, obiectul de activitate este comerțul cu amănuntul, în magazine specializate, al altor produse n.c.a.

- **.X. lei** aferentă facturilor nr..X./11.05.2005, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./02.12.2005, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./19.12.2005, în sumă totală

de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./27.01.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./15.02.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), emise de furnizorul **S.C. .X. S.R.L.**, fără însă ca societatea să prezinte documente justificative care să dovedească că serviciile înscrise în facturi au fost și efectuate;

- **.X. lei** aferentă facturii nr..X./17.03.2005, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), emisă de furnizorul **S.C. .X. .X. Ltd S.R.L.**, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească că serviciile înscrise în factură au fost și efectuate;

- **.X. lei** aferentă facturilor nr..X./24.10.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./07.11.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./20.11.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./29.11.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./13.12.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), nr..X./27.12.2006, în sumă totală de .X. lei (din care T.V.A. în sumă de .X. lei), emise de furnizorul **S.C. .X. S.R.L.**

Organele de inspecție fiscală, prin nota explicativă nr..X./13.07.2010, au solicitat de asemenea conducerii societății documentele care să justifice prestarea serviciilor înscrise în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., de S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și de S.C. .X. S.R.L., societatea prezentând, prin răspunsul dat în data de 15.07.2010, pe lângă facturile în cauză, contractul nr..X./20.04.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L., având ca obiect *“Asistență geo-tehnică pentru complexul ANL X-lucrări de drumuri”*, facturile emise către beneficiarul lucrării - Primăria Sectorului X, respectiv factura nr..X./08.11.2005 și factura nr..X./08.11.2005, factura nr..X./21.12.2006 emisă către beneficiarul lucrării - Primăria Municipiului .X., factura nr..X./07.12.2006 emisă către beneficiarul lucrării – Spitalul de Urgență X, *« prin care [...] a colectat și a achitat TVA-ul la bugetul de stat »*, precizând că documentele justificative care au stat la baza lucrărilor au fost prezentate inspecției fiscale și cuprind:

- *„- Contract nr. X/20.04.2004 între X și X SRL*
- *- Act adițional nr. X/16.03.2005*
- *- Act adițional nr. X/18.03.2005*
- *- Proces verbal de predare primire a întregii lucrari X/28.02.2005 între .X., beneficiar și X, proiectant.*
- *- Factura fiscală .X./17.03.2005 pentru suma de X euro plus TVA (echivalent în lei X RON) emisă de furnizorul X*

- Factura fiscală nr..X./15.02.2005 în sumă totală de .X. lei emisă de furnizorul .X. SRL ;

- Factura fiscală nr..X./17.03.2005 în sumă totală de .X. lei emisă de furnizorul .X. LTD SRL. ”,

precum și că acestea sunt singurele documente existente în arhiva societății referitoare la contractele mai sus menționate.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că au solicitat efectuarea de controale încrucișate și la cele trei societăți, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., unde, în urma deplasării la sediul social declarat al acestor societăți nu s-a putut lua legătura cu niciun reprezentant la acestora, încheindu-se în acest sens Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. S.R.L., Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. S.R.L.

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1), ale art.145 alin.(2) și ale art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L., S.C. .X. S.R.L., nu pot fi justificate ca fiind servicii prestate către S.C. .X. S.A., societatea neprezentând documente care să dovedească că serviciile înscrise în facturile în cauză au fost și efectuate, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea inițial a colectat corect suma de .X. lei reprezentând T.V.A. facturată către .X. Austria, rezultată din următoarele operațiuni:

- servicii reprezentând studii de fezabilitate și fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale a unui număr de 8 spitale regionale de urgență și 20 spitale județene de urgență, servicii de verificare proiecte tehnice și detalii tehnice de execuție pentru fiecare unitate spitalicească, executate împreună cu X AG, împreună având calitatea de prestatori, în baza contractului de prestare de servicii nr.EN .X./21.10.2006 încheiat cu autoritatea contractantă Ministerul Sănătății Publice, în calitate de achizitor - valoarea totală a contractului fiind de X lei (echivalentul a X Eur) la care se adaugă T.V.A. în sumă de X lei (echivalentul a X Eur).

Din acest contract S.C. .X. S.A. a facturat către .X., în perioada martie 2007- februarie 2009, suma totală de X lei, din care T.V.A. colectată în valoare de X lei. Ulterior, în data de 30.04.2009, societatea a stornat facturile inițiale cu T.V.A. și a emis altele fără T.V.A.

- realizarea de studii de fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale, elaborarea unui ghid cu directive arhitecturale și inginerești pentru proiectarea, construcția și dotarea „la cheie” cu echipamente medicale și servicii de consultanță pentru întocmirea documentației pentru selecția antreprenorului pentru execuția „la cheie” a Spitalului Orășenesc .X., lucrări executate împreună cu .X., împreună având calitatea de prestatori, în baza contractului de prestare de servicii nr..X./22.12.2006 încheiat cu autoritatea contractantă Centrul de Sănătate .X., în calitate de achizitor, valoarea totală a contractului fiind de X lei (echivalentul a X Eur) la care se adăuga T.V.A. în sumă de X lei (echivalentul a X Eur).

Din acest contract S.C. .X. S.A. a facturat către .X., în perioada martie 2007- februarie 2009, suma totală de X lei, din care T.V.A. colectată în valoare de X lei. Ulterior, în data de 30.04.2009, societatea a stornat facturile inițiale cu T.V.A. și a emis altele fără T.V.A.

- realizarea de studii de fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale, elaborarea unui ghid cu directive arhitecturale și inginerești pentru proiectarea, construcția și dotarea „la cheie” cu echipamente medicale și servicii de consultanță pentru întocmirea documentației pentru selecția antreprenorului pentru execuția „la cheie” a Spitalului Orășenesc X, lucrări executate împreună cu .X., împreună având calitatea de prestatori, în baza contractului de prestare de servicii nr..X./22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Spitalul Orășenesc „dr.X” .X., în calitate de achizitor, valoarea totală a contractului fiind de X lei (echivalentul a X Eur) la care se adăuga T.V.A. în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. Eur).

Din acest contract S.C. .X. S.A. a facturat către .X., în perioada martie 2007- februarie 2009, suma totală de .X. lei, din care T.V.A. colectată în valoare de .X. lei. Ulterior, în data de 30.04.2009, societatea a stornat facturile inițiale cu T.V.A. și a emis altele fără T.V.A.

- realizarea de studii de fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale, elaborarea unui ghid cu directive arhitecturale și inginerești pentru proiectarea, construcția și dotarea

„la cheie” cu echipamente medicale și servicii de consultanță pentru întocmirea documentației pentru selecția antreprenorului pentru execuția „la cheie” a Spitalului Municipal X, lucrări executate împreună cu .X., împreună având calitatea de prestatori, în baza contractului de prestare de servicii nr.X/22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Spitalul Municipal X, în calitate de achizitor, valoarea totală a contractului fiind de .X. lei (echivalentul a .X. Eur) la care se adăuga T.V.A. în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. Eur).

Din acest contract S.C. .X. S.A. a facturat către .X., în perioada martie 2007- februarie 2009, suma totală de .X. lei, din care T.V.A. colectată în valoare de .X. lei. Ulterior, în data de 30.04.2009, societatea a stornat facturile inițiale cu T.V.A. și a emis altele fără T.V.A.

- realizarea de studii de fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale, elaborarea unui ghid cu directive arhitecturale și ingineresti pentru proiectarea, construcția și dotarea „la cheie” cu echipamente medicale și servicii de consultanță pentru întocmirea documentației pentru selecția antreprenorului pentru execuția „la cheie” a Spitalului Municipal .X., lucrări executate împreună cu .X., împreună având calitatea de prestatori, în baza contractului de prestare de servicii nr..X./22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Spitalul Municipal .X., în calitate de achizitor, valoarea totală a contractului fiind de .X. lei (echivalentul a .X. Eur) la care se adăuga T.V.A. în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. Eur).

Din acest contract S.C. .X. S.A. a facturat către .X., în perioada martie 2007- februarie 2009, suma totală de .X. lei, din care T.V.A. colectată în valoare de .X. lei. Ulterior, în data de 30.04.2009, societatea a stornat facturile inițiale cu T.V.A. și a emis altele fără T.V.A.

- realizarea de studii de fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale, elaborarea unui ghid cu directive arhitecturale și ingineresti pentru proiectarea, construcția și dotarea „la cheie” cu echipamente medicale și servicii de consultanță pentru întocmirea documentației pentru selecția antreprenorului pentru execuția „la cheie” a Spitalului Orășenesc X, lucrări executate împreună cu .X., împreună având calitatea de prestatori, în baza contractului de prestare de servicii nr..X./22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Centrul de Sănătate .X., în calitate de achizitor, valoarea totală a contractului fiind de .X./ lei (echivalentul a .X./ Eur) la care se adăuga T.V.A. în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. Eur).

Din acest contract S.C. .X. S.A. a facturat către .X., în perioada martie 2007- februarie 2009, suma totală de .X. lei, din care T.V.A. colectată în valoare de .X. lei. Ulterior, în data de 30.04.2009, societatea a stornat facturile inițiale cu T.V.A. și a emis altele fără T.V.A.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare provine din stornarea din evidența contabilă la data de 30.04.2009 a sumei de .X. lei din creditul contului 4427 – TVA colectată, prin corespondență cu debitul contului 411.2.1- client X Austria (fosta .X.).

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru justificarea acestei stornări societatea a prezentat Sentința arbitrală nr.86 din 22 aprilie 2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României urmare a „*cererii de arbitrare*” depusă de către societate, în calitate de reclamantă, împotriva .X., în calitate de pârâtă, prin care solicită plata sumei de .X. lei reprezentând rest din prețul proiectului facturat de reclamantă în baza contractului dintre părți și alte daune și cheltuieli (aferele perioadei martie 2007- decembrie 2008, la data depunerii acțiunii arbitrale 10.11.2008).

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, în fapt :

- la data de 21.12.2006 a fost încheiat contractul nr..X. între autoritatea contractantă Ministerul Sănătății Publice, în calitate de achizitor, și prestatorul lider al asocierii .X., societate de naționalitate austriacă cu sediul în Austria, și asociatul S.C. .X. S.A., persoană juridică română, împreună având calitatea de prestator, având ca obiect „*realizarea de studii de fezabilitate și fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale a unui număr de opt spitale universitare regionale de urgență și douăzeci spitale județene de urgență [...]*”, prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, respectiv *prestarea serviciilor*, plătit *Prestatorului* de către *Achizitor*, fiind de .X. lei (echivalentul a .X. Eur), la care se adăuga TVA de .X. lei (echivalentul a .X. Eur) ;

- pentru a duce la îndeplinire obligațiile asumate în contractul mai sus menționat, cei doi prestatori: .X., împreună cu încă doi parteneri austrieci, denumiți în continuare *parteneri austrieci*, și S.C. .X. S.A., denumit *partenerul roman*, au încheiat la data de 20.12.2006 un contract de parteneriat prin care s-au stabilit răspunderile individuale ale *Părților* cu privire la *Proiect*, valoarea *Proiectului*, plătită *Părților* pentru finalizarea la

timp și și satisfăcătoare, fiind în cuantum de .X. lei, TVA inclusa în sumă de .X. lei ;

- potrivit contractului de parteneriat, .X. este numit *leader al Contractului de Parteneriat*, iar onorariul primit pentru fiecare proiect aferent va fi plătit exclusiv de către Ministerul Sănătății Publice către *partenerii austrieci* sau către .X. în numele *partenerilor austrieci*, aceștia fiind obligați să plătească *partenerului roman*, în termen de 5 zile lucrătoare, cota convenită acestuia ;

- la pct.4 din contract se prevede că „*Părțile convin să împartă profiturile și pierderile după următoarea formulă: Partenerul roman 61% și partenerii austrieci 39%.*”, iar la pct.6 se prevede că „*fiecare Parte va suporta propriile cheltuieli pentru sau în legătură cu lucrarea și serviciile ce vor fi prestate în temeiul prezentului contract*”.

Urmare verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acest contract a fost tratat de către S.C. .X. S.A. ca un contract de tipul „*contractor principal-subcontractor*”, societatea înregistrându-și în contabilitate atât cheltuielile proprii aferente părții din proiect pe care a executat-o cât și veniturile, care au fost înregistrate pe baza facturilor emise către partenerul austriac .X., reprezentând 61% din valoarea încasată de la Ministerul Sănătății Publice de către .X. aferentă proiectului pe faze de execuție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A., în calitate de subcontractor, a emis corect facturile cu T.V.A. către partenerul austriac .X., în acest sens societatea având și punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A. din cadrul Ministerul Economiei și Finanțelor.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că societatea împreună cu .X., în calitate de prestatori, au mai avut încheiate cinci contracte de prestări servicii cu spitale și centre de sănătate din țară având același obiect de activitate – studii de fezabilitate pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale [...]”, precum și faptul că în timpul inspecției fiscale au solicitat conducerii societății prin nota explicativă nr..X./21.07.2010, documente din care să rezulte modul de participare a celor doi prestatori pentru realizarea obiectivului stipulat în cele 5 contracte menționate mai sus și cotele de participare ale fiecărui prestator în parte, având în vedere că pe facturile emise de S.C. .X. S.A. către .X. era menționat procentul de 90%, prin nota explicativă nr..X./22.07.2010, aceasta menționând că „*asociații au stabilit printr-o înțelegere verbală că veniturile*

realizate în urma executării contractelor să fie repartizate astfel: X S.A. – 90%; X – 10% [...]”

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că și pentru aceste contracte S.C. .X. S.A. a emis câte două facturi (inclusiv cu TVA) către partenerul austriac, reprezentând 90% din valoarea încasată de la *Spitale* de către .X. aferentă proiectului pe faze de execuție, iar cheltuielile aferente au fost înregistrate în contabilitate, neexistând o evidență separată pentru aceste proiecte.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, urmare Sentinței arbitrale nr.X/22.04.2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, prin care s-a stabilit că raportul juridic dintre părți izvorăște din contractul de parteneriat, acest contract având natura juridică a unui contract de asociere în participațiune așa cum susține pârâta - respectiv .X. și că părțile au voit ca raportul juridic privind TVA să se poarte exclusiv între .X. și Ministerul Sănătății Publice, iar reclamanta, respectiv S.C. .X. S.A. să ceară restituirea T.V.A. de la organele fiscale, în condițiile legii, iar nu să se îndrepte împotriva pârâtei, a procedat la stornarea facturilor emise inițial cu T.V.A. către partenerul său .X., emițând alte facturi fără T.V.A., astfel că urmare acestei operațiuni a stornat T.V.A. colectată inițial, pe care a înregistrat-o în decontul de T.V.A. la rândul 13, coloana T.V.A. suma de .X. lei cu semnul minus, rezultând T.V.A. de rambursat, solicitat la rambursare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a atacat sentința arbitrală mai sus menționată la Curtea de Apel .X., însă acțiunea în anulare formulată de S.C. .X. S.A. a fost respinsă ca nefondată prin Sentința Comercială nr..X./20.11.2009, sentință împotriva căreia societatea a formulat recurs la Înalta Curte de Casație și Justiție, recursul fiind de asemenea respins.

Organele de inspecție fiscală precizează că, urmare emiterii Sentinței arbitrale nr.X/22.04.2009 de către Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, prin adresa nr..X./06.08.2009, au solicitat Direcției generale juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală exprimarea unui punct de vedere cu privire la efectele legale și fiscale dispuse prin această sentință.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr..X./11.09.2009, Direcția generală juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat:

„[...] hotărârea tribunalului arbitral produce efecte obligatorii între părți. Însă, întrucât în cauză există raporturi juridice fiscale privind plata taxei pe valoarea adăugată aflată în competența generală de administrare a organului fiscal, apreciem că, statului reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate, nu i se poate opune hotărârea arbitrală, motivat de faptul că nu a figurat în această cauză.

Pe cale de consecință, apreciem că, Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate, își poate rezerva dreptul de a verifica modul de respectare de către contribuabili a îndeplinirii obligațiilor prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, în conformitate cu prevederile art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. [...] Apreciem totodată că, la definirea raporturilor juridice contractuale trebuie avute în vedere nu numai denumirea contractelor date de părți, ci și caracteristicile și finalitatea lui, precum și înregistrările în contabilitate pentru operațiunile efectuate .”

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, urmare emiterii Deciziei nr..X./18.05.2010 de către Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția Comercială, rămasă irevocabilă și prin care s-a menținut aceeași soluție ca și în Sentința arbitrală nr..X./22.04.2009 și în Sentința comercială nr..X./20.11.2009, au solicitat Direcției generale juridice din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./27.10.2010, să se comunice dacă echipa de inspecție fiscală are obligația de a respecta deciziile stabilite de instanțele de judecată, în sensul că S.C. .X. S.A. nu datorează T.V.A. pentru facturile în litigiu, emise către .X., și de a restitui T.V.A. solicitată la rambursare de către S.C. .X. S.A.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr..X./10.12.2010, Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a comunicat:

„[...] având în vedere sentințele anexate, rezultă în mod clar că Ministerul Finanțelor Publice ori Agenția Națională de Administrare Fiscală nu a fost parte în litigiul născut între cele două persoane juridice și prin urmare sentințele în discuție nu sunt opozabile organului fiscal, acesta neavând obligația de a se conforma celor dispuse de instanță. [...] Mai mult decât atât, precizăm faptul că organul fiscal este îndreptățit, în virtutea rolului său activ, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să

utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. De asemenea, conform Codului de procedură fiscală, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiata pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Astfel, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că :

- în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) coroborat cu art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal - aplicabil începând cu data de 01.01.2007, serviciile efectuate de S.C. .X. S.A., reprezentând servicii legate de bunuri imobile (studii de fezabilitate pentru construcția de spitale în România) sunt operațiuni impozabile în România, indiferent de țara în care își are sediul beneficiarul serviciilor, fapt pentru care societatea avea obligația să factureze serviciile prestate cu taxă pe valoarea adăugată, fiind persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precizând că în acest sens este și adresa nr..X./31.07.2007 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice ;

- pentru întregul proiect finanțat de Ministerul Sănătății Publice și executat de S.C. .X. S.A. împreună cu partenerii austrieci, nu a existat o evidență contabilă separată din care să rezulte profitul sau pierderea aferentă acestui proiect și din care apoi să se împartă profiturile/pierderile după procentele menționate la cap.1 pct.4 din contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006 pentru contractul de prestări servicii nr.EN .X./21.12.2006 în care autoritatea contractantă a fost Ministerul Sănătății Publice, iar pentru restul de 5 contracte încheiate cu spitalele/centrelor de sănătate din țară, societatea nu a prezentat niciun contract încheiat între cei doi prestatori, respectiv X și S.C. .X. S.A., din care să rezulte cu ce procente participă fiecare la realizarea contractelor, deși pe facturile emise de S.C. .X. S.A. este înscris procentul de 90% ;

- societatea a înregistrat în contabilitate atât cheltuielile proprii care au concurat la realizarea părții sale din proiect cât și veniturile aferente pe care le-a facturat partenerului austriac .X., potrivit cap.1 pct.6 din contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat, urmare verificării încrucișate efectuată la X Austria (fosta .X.), concretizată în Procesul verbal

nr..X./ 28.10.2010, ca această societate s-a înregistrat în scopuri de TVA în România având codul RO X atribuit la data de 26.06.2008, precum și faptul că a înregistrat T.V.A. deductibilă în sumă de X lei în jurnalul de cumpărări al lunii noiembrie 2008, reprezentând T.V.A. aferentă celor 14 facturi emise de S.C. .X. S.A. în perioada martie 2007 – august 2008, iar în luna februarie 2009 a înregistrat T.V.A. deductibilă în sumă de X lei aferentă facturii nr..X./03.02.2009 emisă de S.C. .X. S.A.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea austriacă .X. a solicitat Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./25.07.2008, lămuriri cu privire la exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. aferentă operațiunilor realizate înainte de înregistrarea sa în scopuri de T.V.A., pentru serviciile prestate în baza contractului nr.E.X./21.12.2006, și în care, la pagina 2, recunoaște că S.C. .X. S.A. este subcontractor, precum și că este îndreptățită să solicite rambursarea T.V.A. pe baza procedurii prevăzute de Directiva a 8-a.

Ca răspuns la această solicitare, prin adresa nr..X./22.08.2008 Direcția de Legislație în Domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizează că *„La momentul facturării serviciilor către Ministerul Sănătății , Societatea (.X.) nu era obligată să se înregistreze în România în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, deoarece conform art.133 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal , locul operațiunilor legate de un bun imobil este locul unde se află bunul imobil, prin urmare operațiunile erau impozabile în România, dar, potrivit prevederilor art.150 alin.(1) lit.g) din Codul fiscal , persoana obligată la plata taxei era beneficiarul, în speță Ministerul Sănătății, întrucât prestatorul era nestabil și neînregistrat în scopuri de taxă în România.*

S.C. X S.A. a facturat către Societate cu taxă pe valoarea adăugată deoarece, conform aceluiași prevederi, serviciile legate de bunul imobil erau impozabile în România, dar, S.C. X S.A., în calitate de prestator stabilit în România, era persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Deși cele două societăți erau asociate într-un consoțiu, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt privite ca asocieri în participațiune, conform prevederilor pct.79 alin.(4) din norme, asociații au acționat în nume propriu între ei motiv pentru care, conform art.127 alin.(9) din Codul fiscal, tranzacțiile se impozitau distinct. Datorită acestor considerente, S.C. X S.A. a trebuit să factureze cu taxă pe valoarea adăugată serviciile prestate conform contractului de consoțiu către societate [...]”

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că X a depus decontul de T.V.A. nr..X./ 25.10.2010, prin care a stornat T.V.A. dedusă din cele 15 facturi emise de S.C. .X. S.A. în sumă de .X. lei, sumă ce a fost înscrisă cu semnul minus la rd.28 din decontul trimestrial pentru luna septembrie 2010 (în anul 2010 aceasta a depus deconturi trimestriale).

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că, din documentele puse la dispoziție de reprezentanții X (fosta .X.) în timpul verificării încrucișate, au constatat că din valoarea totală de .X. Eur a contractului nr..X./2006, această societate a facturat către Ministerul Sănătății Publice suma de X Eur, din care 61%, respectiv X Eur (baza fără T.V.A.) a fost facturat de către S.C. .X. S.A., precum și că X GMBH a mai facturat către Ministerul Sănătății Publice suma de X Eur aferentă aceluiași contract EN .X./21.12.2006, fără însă ca S.C. .X. S.A. să mai emită facturi, rezultând astfel că această societate nu a mai participat la realizarea contractului în cauză.

Organele de inspecție fiscală precizează că și pentru cele 5 (cinci) contracte încheiate cu spitalele/centrele de sănătate din țară în valoare totală de X Eur, .X. a facturat către Ministerul Sănătății Publice suma de X Eur, din care 90%, respectiv X Eur (baza fără T.V.A.) a fost facturat de către S.C. .X. S.A.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, în pofida celor precizate în deciziile instanțelor cu privire la faptul că plata T.V.A. de către partenerul austriac către S.C. .X. S.A. *“ar conduce la depășirea procentului de 61% care s-ar cuveni reclamantei (PB) conform contractului de parteneriat ”*, că cele 6 (șase) contracte încheiate între Ministerul Sănătății Publice, în calitate de achizitor, și X și S.C. .X. S.A., în calitate de prestatori, nu au fost facturate integral către Ministerul Sănătății Publice.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală a constatat că :

- deși contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006 de S.C. .X. S.A. cu partenerii austrieci, în vederea prestării de servicii către Ministerul Sănătății Publice, din punct de vedere juridic a fost calificat prin deciziile instanțelor de judecată *„un contract de asociere în participațiune”*, acest contract nu a avut caracteristicile și finalitatea unei asocieri în participațiune, înregistrările în evidența contabilă privind derularea acestui contract reflectând că relația dintre părți a fost una de tip contractor principal-subcontractor, și că în cauză sunt două tipuri de relații pentru care se datorează T.V.A., respectiv prestarea de servicii de către consorțiu către

Ministerul Sănătății Publice și prestarea de servicii efectuată și facturată de către S.C. .X. S.A. către partenerul austriac ;

- deși în contractul de parteneriat s-a menționat că părțile împart beneficiile și pierderile, în fapt nu a existat nicio evidență contabilă a acestei „asocieri” din care să rezulte profitul sau pierderea, părțile împărțind între ele veniturile încasate de la Ministerul Sănătății Publice în cotele menționate în contract, cu excepția sumei de X Eur, pe care .X. a facturat-o și nu a mai împartit-o cu S.C. .X. S.A., astfel confundându-se onorariile încasate în temeiul contractului de prestari servicii cu profitul consorțiului ;

- pentru veniturile facturate în baza celor 5 (cinci) contracte încheiate de .X. cu spitalele/centrele de sănătate din țară nu a existat niciun contract de parteneriat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.156 alin.(5) coroborate cu prevederile art.28 alin.(4) din Codul fiscal și că deși cele două societăți erau asociate într-un consorțiu, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt privite ca asocieri în participațiune potrivit art.127 alin.(10) din Codul fiscal, conform prevederilor pct.79 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, asociații au acționat în nume propriu între ei, motiv pentru care, conform art.127 alin.(9) din Codul fiscal, tranzacțiile se impozitau distinct.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit că S.C. .X. S.A. a facturat inițial corect cu taxă pe valoarea adăugată serviciile prestate pentru Ministerul Sănătății Publice și cele 5 (cinci) spitale/centre de sănătate din țară, stornarea ulterioară a taxei pe valoarea adăugată neavând bază legală conform prevederilor menționate mai sus, fapt pentru care au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a diminuat în mod eronat taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **X lei**, prin calcularea prorataei la data de 31.12.2004 pentru veniturile în sumă totală de X lei (X lei vechi) scutite de T.V.A. cu drept de deducere, fapt pentru care au procedat la reîntregirea sumei taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

Organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.115, art.116, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art.120, art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat, până la data de 28.02.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. În anexa nr.21 la raportul de inspecție fiscală este prezentat modul de calcul al accesoriilor, respectiv pe cumulat și în funcție de fiecare diferență de taxă pe valoarea adăugată constatată în plus sau în minus de organele de inspecție fiscală urmare verificării efectuate pentru perioada 01.01.2004-30.04.2009.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând diverse servicii, respectiv de proiectare, consultanță, asistență geo-tehnică, verificare notă de calcul a structurilor de rezistență, etc., în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către prestator.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2005-2006, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, respectiv:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./11.07.2006 și nr..X./18.07.2006 emise de furnizorul **S.C. .X. S.R.L.**, reprezentând „*servicii proiectare consultanță cf.contr.nr..X./10.05.2006*” ;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./11.05.2005, nr..X./02.12.2005, nr..X./ 19.12.2005, nr..X./27.01.2006 și nr..X./15.02.2006 emise de furnizorul **S.C. .X. S.R.L.**;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./17.03.2005 emisă de furnizorul **S.C. .X. .X. Ltd S.R.L.**;

• taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor nr..**X./24.10.2006**, nr..**X./07.11.2006**, nr..**X./ 20.11.2006**, nr..**X./29.11.2006**, nr..**X./13.12.2006** și nr..**X./ 27.12.2006** emise de furnizorul **S.C. .X. S.R.L.**

Organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că facturile în cauză nu aveau anexate niciun fel de documente din care să rezulte că serviciile înscrise în acestea au fost și efectuate, prin nota explicativă nr..**X./13.07.2010**, au solicitat conducerii societății documentele care să justifice prestarea serviciilor înscrise în facturile emise de cele patru societăți mai sus menționate.

Organele de inspecție fiscală consemnează faptul că, urmare acestei solicitări, prin răspunsul dat în data de **15.07.2010**, societatea:

- în ceea ce privește facturile emise de S.C. .X. S.R.L. a precizat:
*„Facturile fiscale prezentate au la bază contractul de consultanță nr..**X./10.05.2006**. Acestea sunt singurele documente existente în arhiva societății referitoare la contractul mai sus menționat .”* ;

- în ceea ce privește facturile emise de S.C. .X. S.R.L., de S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și de S.C. .X. S.R.L., a prezentat pe lângă facturile în cauză, contractul nr..**X./20.04.2005** încheiat cu S.C. .X. S.R.L., având ca obiect *“Asistență geo-tehnică pentru complexul ANL X-lucrări de drumuri”*, facturile emise către beneficiarul lucrării - Primăria Sectorului 1, respectiv factura nr..**X./08.11.2005** și factura nr..**X./ 08.11.2005**, factura nr..**X./21.12.2006** emisă către beneficiarul lucrării - Primăria Municipiului .X., factura nr..**X./07.12.2006** emisă către beneficiarul lucrării – Spitalul de Urgență X, *« prin care [...] a colectat și a achitat TVA-ul la bugetul de stat »*, precizând totodată că documetele justificative care au stat la baza lucrărilor au fost prezentate inspecției fiscale și cuprind:

„- Contract nr. X/20.04.2004 între Proiect .X. și .X. SRL
- Act adițional nr. X/16.03.2005
- Act adițional nr.X/18.03.2005
- Proces verbal de predare primire a întregii lucrari X/28.02.2005 între .X., beneficiar și .X., proiectant.
- Factura fiscală .X./17.03.2005 pentru suma de X euro plus TVA (echivalent în lei X RON) emisă de furnizorul X
*- Factura fiscală nr..**X./15.02.2005** în sumă totală de .X. lei emisă de furnizorul .X. SRL ;*
*- Factura fiscală nr..**X./17.03.2005** în sumă totală de .X. lei emisă de furnizorul .X. LTD SRL. ”*

precum și că acestea sunt singurele documente existente în arhiva societății referitoare la contractele mai sus menționate.

Totodată, echipa de inspecție fiscală precizează că, prin adresa nr..X./27.07.2009, a solicitat Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. informații cu privire la furnizorul S.C. .X. S.R.L.

Urmare primirii, prin adresa nr..X./24.09.2009, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr..X./01.10.2009, a informațiilor solicitate, organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza decontului de T.V.A. depus la organul fiscal competent sub nr..X./19.10.2006 pentru trim. III 2006, că S.C. .X. S.R.L. nu a declarat T.V.A. colectată, nici deductibilă, ci a preluat soldul sumei negative a T.V.A. reportată din perioada precedentă, precum și că, potrivit datelor înscrise la O.R.C., conform situației listate la data de 27.07.2009 și 14.07.2010, S.C. .X. S.R.L. este în lichidare, are sediul expirat de la data de 01.09.2006, mandatul administratorilor expirat, nu a depus bilanțuri contabile la O.R.C. pentru anii 2005-2008, obiectul de activitate este comerțul cu amănuntul, în magazine specializate, al altor produse n.c.a, iar începând cu data de 26.02.2008 această societate este inclusă în lista contribuabililor declarați inactivi conform O.P.A.N.A.F. nr.575/2006.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală precizează că a solicitat efectuarea de controale încrucișate și la cele trei societăți, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., unde, în urma deplasării la sediul social declarat al acestor societăți nu s-a putut lua legătura cu niciun reprezentant la acestora, încheindu-se în acest sens Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. S.R.L., Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. S.R.L.

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.(1), ale art.145 alin.(2) și ale art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu pot fi justificate ca fiind servicii prestate către S.C. .X. S.A., societatea neprezentând documente care să dovedească că serviciile înscrise în facturile în cauză au fost și efectuate, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„(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;”

Potrivit prevederilor legale citate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.(8) lit.a) din același act normativ, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]”

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011 se reține, așa cum s-a precizat și în situația de fapt prezentată mai sus, că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2005-2006, S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, înscrisă în facturile emise de 4 (patru) furnizori, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând diverse servicii, și anume de proiectare, consultanță, asistență geo-tehnică, verificare notă de calcul a structurilor de rezistență, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească că serviciile înscrise în facturi au fost și efectuate.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că :

- societatea nu a prezentat nici urmare solicitării, prin nota explicativă nr..X./13.07.2010, documentele care să justifice prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile emise de cele patru societăți mai sus menționate, fapt confirmat de răspunsul dat de societatea la data de 15.07.2010, citat de către organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011 și preluat în situația de fapt a prezentei cauze;

- urmare primirii de la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., prin adresa nr..X./24.09.2009, a informațiilor solicitate, au constatat, din analiza decontului de T.V.A. depus la organul fiscal competent sub nr..X./19.10.2006 pentru trim. III 2006, că S.C. .X. S.R.L. nu a declarat T.V.A. colectată, nici deductibilă, ci a preluat soldul sumei negative a T.V.A. reportată din perioada precedentă, precum și că, potrivit datelor înscrise la O.R.C., conform situației listate la data de 27.07.2009 și 14.07.2010, S.C. .X. S.R.L. este în lichidare, are sediul expirat de la data de 01.09.2006, mandatul administratorilor expirat, nu a depus bilanțuri contabile la O.R.C. pentru anii 2005-2008, obiectul de activitate este comerțul cu amănuntul, în magazine specializate, al altor produse n.c.a, iar începând cu data de 26.02.2008 această societate este inclusă în lista contribuabililor declarați inactivi conform O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 ;

- la 3 (trei) dintre societățile emitente, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., la care s-au efectuat controale încrucișate, nu s-a putut lua legătura cu niciun reprezentant la acestora, încheindu-se în acest sens Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. S.R.L., Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și Procesul verbal nr..X./26.07.2010 pentru S.C. .X. S.R.L.,

au stabilit că sumele achitate către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L., S.C. .X. S.R.L., nu pot fi justificate ca fiind servicii prestate către S.C. .X. S.A., respectiv ca fiind prestate de către aceste 4 (patru) societăți, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile în cauză emise de societățile mai sus menționate.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, care au stat la baza impunerii în cauză, se reține că societatea, chiar dacă nu a putut prezenta în timpul inspecției fiscale, documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile emise de cele 4 (patru) societăți, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L., S.C. .X. S.R.L., și totodată măsura în care au fost aferente/utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societățile în speță, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*, documente din care să rezulte că serviciile achizitionate în baza facturilor, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, au făcut obiectul unor contracte/comenzi și că sunt în conformitate cu prevederile contractuale.

Față de cele ce preced, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că serviciile achiziționate de la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L., S.C. .X. S.R.L. sunt lucrări diverse pe care le-a subcontractat acestor societăți, fiind necesare pentru realizarea/execuatarea lucrărilor contractate de S.C. .X. S.A. cu diverși beneficiari : Primăria municipiului .X., în legătură cu *proiectul Pasaj Basarab*, Consiliul județean .X., lucrări pentru *complexul ANL X – lucrări de drumuri*, Primăria sectorului 1, în legătură cu *Proiectul nr.X*, Primăria municipiului .X., în legătură cu *proiectul X/2005*, și că finalizarea în întregime de către S.C. .X. S.A. a acestor proiecte, precum și recepționarea lor, demonstrează nu doar prestarea serviciilor de către societate, ci și de către subcontractanții săi, fără însă să înțeleagă ca prin probatoriul administrat în susținerea

contestației/ completarea contestației să depună vreun document/înscris care să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L., S.C. .X. S.R.L., respectiv contractele încheiate cu subcontractorii în baza cărora societatea susține că au fost emise facturile în cauză, din care să se stabilească o relație de cauzalitate între obiectul acestor contracte și serviciile înscrise în aceste facturi, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, contractele încheiate cu beneficiarii finali, având în vedere că potrivit celor precizate de societate, serviciile care au făcut obiectul acestora au fost ulterior subcontractate către cele 4 (patru) societăți emitente a facturilor în cauză, etc.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată, astfel că deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Prin urmare, susținerea societății potrivit căreia „*necesitatea prezentării de documente justificative nu este menționată în legislația privind TVA pentru ca o persoană impozabilă să își exercite dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate. Documentul justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere este factura (conform art. 146 din Codul Fiscal) iar organele de control nu au ridicat obiecții cu privire la facturile puse la dispoziție.*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că la art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, unde este stipulată factura fiscală ca document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt reglementate numai cerințele de formă, or, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost

condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, respectiv nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că beneficiarul/cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului/prestatorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, să solicite documente în baza cărora să justifice prestarea serviciilor facturate, dar și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea serviciilor, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, nu poate reținut în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul societății potrivit căruia obligativitatea declarării T.V.A. colectată și plata acesteia către bugetul de stat revin în întregime prestatorului, iar faptul că S.C. .X. S.R.L. nu și-a îndeplinit obligațiile legale, respectiv faptul că reprezentanții prestatorilor S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L., S.C. .X. S.R.L. nu au putut fi contactați, nu-i poate fi imputat, întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, într-adevăr societatea nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele prestatorilor, însă era răspunzătoare pentru operațiunile înregistrate în evidența contabilă și fiscală, respectiv pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de cele 4 (patru) societăți pentru servicii care nu a făcut dovada prestării efective a acestora.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru determinarea stării de fapt fiscale, au solicitat informații, respectiv efectuarea de controale încrucișate, cu privire la cele 4 (patru) societăți, însă informațiile primite referitoare la S.C. .X. S.R.L., precum și faptul că la 3 (trei) dintre cele 4 (patru) societăți, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd

S.R.L., S.C. .X. S.R.L. , nu s-a putut lua legătura cu niciun reprezentat al acestora, au menținut constatarea potrivit căreia sumele achitate către S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. nu pot fi justificate ca fiind servicii prestate către S.C. .X. S.A., societatea neprezentând documente care să dovedească că serviciile înscrise în facturile în cauză au fost și efectuate.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., fără să fie probate cu documente justificative care să facă dovada prestării efective a serviciilor, respectiv a achiziționării acestora pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste achiziții.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., reprezentând diverse servicii, respectiv de proiectare, consultanță, asistență geo-tehnică, verificare notă de calcul a structurilor de rezistență, etc.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente justificative contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./10.03.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 10.03.2011 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

Referitor la argumentul societății cu privire la faptul că nu are relații de afiliere cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. Ltd S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., astfel că prevederea citată de către organele de inspecție fiscală, privind tranzacțiile care nu au scop economic, respectiv au un conținut economic diferit de cel reflectat în documente, nu este aplicabilă în acest caz, se reține că prevederile care reglementează tranzacțiile între persoane afiliate sunt stipulate la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, or prevederile invocate de organele de inspecție sunt cele stipulate la art.11 alin.(1) din același act normativ.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat aferentă operațiunilor efectuate de societate în principal în baza contractului de parteneriat încheiat la data de 20.12.2006 cu *partenerii austrieci*, în condițiile în care din conținutul actului administrativ atacat nu rezultă motivele care au format convingerea organului de inspecție fiscală că raporturile dintre S.C. .X. S.A. și .X. Austria au fost de tip contractor principal-subcontractor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada martie 2007- februarie 2009, societatea a colectat taxă pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei, urmare facturării către .X. Austria a serviciilor executate cu această societate austriacă, împreună cu care avea calitatea de prestator, servicii constând în diverse studii de fezabilitate și fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale a unor unități șpitalicești, având la bază contracte de prestări servicii încheiate cu autoritățile contractante achizitoare, respectiv contractele de prestări de servicii: nr.EN .X./21.10.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Ministerul Sănătății Publice, nr..X./22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Centrul de Sănătate .X., nr..X./22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Spitalul Orășenesc

„dr.XX” .X., nr.X/22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Spitalul Municipal Dr.X, nr..X./ 22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Spitalul Municipal .X. și nr..X./22.12.2006, încheiat cu autoritatea contractantă Centrul de Sănătate .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat facturile cu T.V.A. emise inițial către partenerul său .X. și a emis altele fără T.V.A., în urma acestei operațiuni societatea stornând din evidența contabilă la data de 30.04.2009 T.V.A. colectată inițial în sumă de .X. lei, pe care a înregistrat-o în decontul de T.V.A. la rândul 13.

Organele de inspecție fiscală precizează că operațiunea de stornare a fost justificată de societate prin prezentarea Sentinței arbitrale nr.X din 22 aprilie 2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României urmare a „*cererii de arbitrare*” depusă de către S.C. .X. S.A., în calitate de reclamantă, împotriva .X., în calitate de pârâtă, prin care solicită plata sumei de .X. lei reprezentând rest din prețul proiectului facturat de reclamantă în baza contractului dintre părți și alte daune și cheltuieli (aferele perioadei martie 2007- decembrie 2008, la data depunerii acțiunii arbitrale 10.11.2008), și că prin această sentință s-a stabilit că raportul juridic dintre părți izvorăște din contractul de parteneriat, acest contract având natura juridică a unui contract de asociere în participațiune așa cum susține pârâta, respectiv .X., și că părțile au voit ca raportul juridic privind T.V.A. să se poarte exclusiv între .X. și Ministerul Sănătății Publice, iar reclamanta, respectiv S.C. .X. S.A. să ceară restituirea T.V.A. de la organele fiscale, în condițiile legii, iar nu să se îndrepte împotriva pârâtei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a atacat sentința arbitrală mai sus menționată la Curtea de Apel .X., însă acțiunea în anulare formulată de S.C. .X. S.A. a fost respinsă ca nefondată prin Sentința Comercială nr..X./20.11.2009, sentință împotriva căreia societatea a formulat recurs la Înalta Curte de Casație și Justiție, recursul fiind de asemenea respins.

Având în vedere operațiunile efectuate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- la data de 21.12.2006 a fost încheiat contractul nr..X. între autoritatea contractantă Ministerul Sănătății Publice, în calitate de achizitor, și prestatorul lider al asocierii .X., societate de naționalitate austriacă cu sediul în Austria, și asociatul S.C. .X. S.A., persoană juridică română, împreună

având calitatea de prestator, obiectul contractului fiind „realizarea de studii de fezabilitate și fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale a unui număr de opt spitale universitare regionale de urgență și douăzeci spitale județene de urgență [...]”, iar prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, respectiv *prestarea serviciilor*, plătit *Prestatorului* de către *Achizitor*, fiind de .X. lei (echivalentul a .X. Eur), la care se adăuga TVA de .X. lei (echivalentul a .X. Eur) ;

- pentru a duce la îndeplinire obligațiile asumate în contractul mai sus menționat, cei doi prestatori: .X., împreună cu încă doi parteneri austrieci - *parteneri austrieci* - și S.C. .X. S.A. - *partenerul roman* - au încheiat la data de 20.12.2006 un contract de parteneriat prin care s-au stabilit răspunderile individuale ale *Părților* cu privire la *Proiect*, valoarea *Proiectului*, plătită *Părților* pentru finalizarea la timp și și satisfăcătoare, fiind în cuantum de .X. lei, TVA inclusă în sumă de .X. lei ;

- potrivit contractului de parteneriat, .X. este numit *leader al Contractului de Parteneriat*, iar onorariul primit pentru fiecare proiect aferent va fi plătit exclusiv de către Ministerul Sănătății Publice către *partenerii austrieci* sau către .X. în numele *partenerilor austrieci*, aceștia fiind obligați să plătească *partenerului roman*, în termen de 5 zile lucrătoare, cota convenită acestuia ;

- la pct.4 din contract se prevede că „*Părțile convin să împartă profiturile și pierderile după următoarea formulă: Partenerul roman 61% și partenerii austrieci 39%.*”, iar la pct.6 se prevede că „*fiecare Parte va suporta propriile cheltuieli pentru sau în legătură cu lucrarea și serviciile ce vor fi prestate în temeiul prezentului contract*”.

Urmare verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că acest contract a fost tratat de către S.C. .X. S.A. ca un contract de tipul „*contractor principal-subcontractor*”, societatea înregistrându-și în contabilitate atât cheltuielile proprii aferente părții din proiect pe care a executat-o cât și veniturile, care au fost înregistrate pe baza facturilor emise către partenerul austriac .X., reprezentând 61% din valoarea încasată de la Ministerul Sănătății Publice de către .X. aferentă proiectului pe faze de execuție, astfel că S.C. .X. S.A., în calitatea sa de subcontractor, a emis corect facturile cu T.V.A. către partenerul austriac .X., în acest sens societatea având și punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A. din cadrul Ministerul Economiei și Finanțelor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea împreună cu .X., în calitate de prestatori, au mai avut încheiate cinci contracte de prestări servicii cu spitale și centre de sănătate din țară având același obiect de activitate - studii de fezabilitate pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale etc. Întrucât pe facturile emise de S.C. .X. S.A. către .X. era menționat procentul de 90%, organele de inspecție fiscală au solicitat conducerii societății, prin nota explicativă nr..X./21.07.2010, documente din care să rezulte modul de participare a celor doi prestatori pentru realizarea obiectivului stipulat în cele 5 contracte menționate mai sus și cotele de participare ale fiecărui prestator în parte, societatea menționând, prin nota explicativă nr..X./22.07.2010, că „ *asociații au stabilit printr-o înțelegere verbală că veniturile realizate în urma executării contractelor să fie repartizate astfel: Proiect .X. S.A. – 90X – 10% [...]*”

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că și pentru aceste contracte S.C. .X. S.A. a emis câte două facturi (inclusiv cu TVA) către partenerul austriac, reprezentând 90% din valoarea încasată de la *Spitale* de către .X. aferentă proiectului pe faze de execuție, iar cheltuielile aferente au fost înregistrate în contabilitate, neexistând o evidență separată pentru aceste proiecte.

Organele de inspecție fiscală precizează că, urmare emiterii Sentinței arbitrale nr..X./22.04.2009 de către Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, prin adresa nr..X./06.08.2009, au solicitat Direcției generale juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală exprimarea unui punct de vedere cu privire la efectele legale și fiscale dispuse prin această sentință, respectiv că urmare emiterii Deciziei nr..X./18.05.2010 de către Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția Comercială, rămasă irevocabilă și prin care s-a menținut aceeași soluție ca și în Sentința arbitrală nr..X./22.04.2009 și în Sentința comercială nr..X./20.11.2009, au solicitat Direcției generale juridice din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./27.10.2010, să se comunice dacă echipa de inspecție fiscală are obligația de a respecta deciziile stabilite de instanțele de judecată, în sensul că S.C. .X. S.A. nu datorează T.V.A. pentru facturile în litigiu, emise către .X., și de a restitui T.V.A. solicitată la rambursare de către S.C. .X. S.A.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr..X./11.09.2009, Direcția generală juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a comunicat:

„[...] statului reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate, nu i se poate opune hotărârea arbitrală, motivat de faptul că nu a figurat în această cauză.[...]”, iar prin adresa nr..X./10.12.2010, Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a comunicat:

„[...] având în vedere sentințele anexate, rezultă în mod clar că Ministerul Finanțelor Publice ori Agenția Națională de Administrare Fiscală nu a fost parte în litigiul născut între cele două persoane juridice și prin urmare sentințele în discuție nu sunt opozabile organului fiscal, acesta neavând obligația de a se conforma celor dispuse de instanță. [...]’.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că :

- în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) coroborat cu art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal - aplicabil începând cu data de 01.01.2007, serviciile efectuate de S.C. .X. S.A., reprezentând servicii legate de bunuri imobile (studii de fezabilitate pentru construcția de spitale în România) sunt operațiuni impozabile în România, indiferent de țara în care își are sediul beneficiarul serviciilor, fapt pentru care societatea avea obligația să factureze serviciile prestate cu taxă pe valoarea adăugată, fiind persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precizând că în acest sens este și adresa nr..X./31.07.2007 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice ;

- pentru întregul proiect finanțat de Ministerul Sănătății Publice și executat de S.C. .X. S.A. împreună cu partenerii austrieci, nu a existat o evidență contabilă separată a acestei *asocieri* din care să rezulte profitul sau pierderea aferentă acestui proiect și din care apoi să se împartă profiturile/pierderile după procentele menționate la cap.1 pct.4 din contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006 pentru contractul de prestări servicii nr.EN .X./21.12.2006 în care autoritatea contractantă a fost Ministerul Sănătății Publice, părțile împărțind între ele veniturile încasate de la Ministerul Sănătății Publice în cotele menționate în contract, cu excepția sumei de X Eur, pe care .X. a facturat-o și nu a mai împartit-o cu S.C. .X. S.A., astfel confundându-se onorariile încasate în temeiul contractului de prestari servicii cu profitul consorțiului;

- pentru restul de 5 contracte încheiate cu spitalele/centrele de sănătate din țară, societatea nu a prezentat niciun contract de parteneriat încheiat între cei doi prestatori, respectiv X și S.C. .X. S.A., din care să

rezulte cu ce procente participă fiecare la realizarea contractelor, deși pe facturile emise de S.C. .X. S.A. este înscris procentul de 90%;

- societatea a înregistrat în contabilitate atât cheltuielile proprii care au concurat la realizarea părții sale din proiect cât și veniturile aferente pe care le-a facturat partenerului austriac .X., potrivit cap.1 pct.6 din contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006 ;

- urmare verificării încrucișate efectuată la X Austria (fosta .X.), concretizată în Procesul verbal nr..X./ 28.10.2010, această societate s-a înregistrat în scopuri de TVA în România având codul RO 24098810 atribuit la data de 26.06.2008, precum și faptul că a înregistrat T.V.A. deductibilă în sumă de X lei în jurnalul de cumpărări al lunii noiembrie 2008, reprezentând T.V.A. aferentă celor 14 facturi emise de S.C. .X. S.A. în perioada martie 2007 – august 2008, iar în luna februarie 2009 a înregistrat T.V.A. deductibilă în sumă de X lei aferentă facturii nr..X./03.02.2009 emisă de S.C. .X. S.A.;

- X (fosta .X.) a depus decontul de T.V.A. nr..X./ 25.10.2010, prin care a stornat T.V.A. dedusă din cele 15 facturi emise de S.C. .X. S.A. în sumă de .X. lei, sumă ce a fost înscrisă cu semnul minus la rd.28 din decontul trimestrial pentru luna septembrie 2010 (în anul 2010 aceasta a depus deconturi trimestriale);

- urmare analizării documentelor puse la dispoziție de reprezentanții X GMBH (fosta .X.) în timpul verificării încrucișate, din valoarea totală de .X. Eur a contractului nr..X./2006, această societatea a facturat către Ministerul Sănătății Publice suma de X Eur, din care 61%, respectiv X Eur (baza fără T.V.A.) a fost facturat de către S.C. .X. S.A., precum și că X GMBH a mai facturat către Ministerul Sănătății Publice suma de X Eur aferentă aceluiași contract EN .X./21.12.2006, fără însă ca S.C. .X. S.A. să mai emită facturi, rezultând astfel că această societatea nu a mai participat la realizarea contractului în cauză;

- pentru cele 5 (cinci) contracte încheiate cu spitalele/centrele de sănătate din țară în valoare totală de X Eur, .X. a facturat către Ministerul Sănătății Publice suma de X Eur, din care 90%, respectiv X Eur (baza fără T.V.A.) a fost facturat de către S.C. .X. S.A.;

- în pofida celor precizate în deciziile instanțelor cu privire la faptul că plata T.V.A. de către partenerul austriac către S.C. .X. S.A. *“ar conduce la depasirea procentului de 61% care s-ar cuveni reclamantei (PB) conform*

contractului de parteneriat ", cele 6 (șase) contracte încheiate între Ministerul Sănătății Publice, în calitate de achizitor, și X și S.C. .X. S.A., în calitate de prestatori, nu au fost facturate integral către Ministerul Sănătății Publice;

- deși contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006 de S.C. .X. S.A. cu partenerii austrieci, în vederea prestării de servicii către Ministerul Sănătății Publice, din punct de vedere juridic a fost calificat prin deciziile instanțelor de judecată „*un contract de asociere în participațiune*”, acest contract nu a avut caracteristicile și finalitatea unei asocieri în participațiune, înregistrările în evidența contabilă privind derularea acestui contract reflectând că relația dintre părți a fost una de tip contractor principal-subcontractor, și că în cauză sunt două tipuri de relații pentru care se datorează T.V.A., respectiv prestarea de servicii de către consorțiu către Ministerul Sănătății Publice și prestarea de servicii efectuată și facturată de către S.C. .X. S.A. către partenerul austriac.

Urmare celor constatate, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că societatea nu a respectat prevederile art.156 alin.(5) coroborate cu prevederile art.28 alin.(4) din Codul fiscal și că deși cele două societăți erau asociate într-un consorțiu, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt privite ca asocieri în participațiune potrivit art.127 alin.(10) din Codul fiscal, conform prevederilor pct.79 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, asociații au acționat în nume propriu între ei, motiv pentru care, conform art.127 alin.(9) din Codul fiscal, tranzacțiile se impozitau distinct. Prin urmare S.C. .X. S.A. a facturat inițial corect cu taxă pe valoarea adăugată serviciile prestate pentru Ministerul Sănătății Publice și cele 5 (cinci) spitale/centre de sănătate din țară, astfel că stornarea ulterioară a taxei pe valoarea adăugată nu are bază legală conform prevederilor menționate mai sus, fapt pentru care a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prin contestația formulată societatea susține că, așa cum reiese și din sentința arbitrală a Curții de Arbitraj Comercial Internațional, susținută de hotărârea Curții de Apel, și ulterior de cea a Înaltei Curți de Casație și Justiție, a prezentat în totalitate modul practic de derulare a activităților (inclusiv faptul ca părțile au împărțit veniturile și nu profitul, precum și faptul că decontarea dintre părți s-a efectuat pe bază de facturi), hotărârile instanțelor subliniind în mod consecvent și în toate cazurile că esența contractului este de asociere în participațiune, și nu de contractor-subcontractor, prin urmare, nu datorează taxa pe valoarea adăugată pentru prestațiile efectuate.

În drept, potrivit art.977 din Codul Civil *“Interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor.”*

Conform prevederilor legale citate contractele se interpretează după intenția comună a părților, adică, potrivit acestei reguli fundamentale, interpretarea contractelor se face în raport de conținutul lor, a clauzelor sale, iar nu potrivit denumirii greșite a termenilor, respectiv interpretarea contractelor nu trebuia să se orienteze după sensul literal sau juridic al termenilor, ci după sensul pe care părțile contractante au înțeles să-l atribuie respectivilor termeni, după natura contractelor și scopul urmărit prin încheierea lor, în conformitate cu voința reală a părților, potrivit logicii juridice care urmărește consfințirea realității faptelor pentru buna îndeplinire a actului juridic.

Deci, în situația în care voința părților nu este clar exprimată, respectiv există discrepanță între voința reală și voința declarată a părților, când clauzele sunt echivoce, confuze sau contradictorii ori când contractul este incomplet se pune problema interpretării, întrucât interpretarea contractelor presupune determinarea și calificarea conținutului acestora, a clauzelor, în scopul stabilirii drepturilor și obligațiilor părților.

Totodată, se reține că principiul de interpretare a contractelor potrivit căruia trebuie să se acorde prioritate voinței reale a părților și nu sensului literal al cuvintelor își găsește consecvență aplicare în practica instanțelor judecătorești.

Având în vedere operațiunile efectuate de societate, așa cum au fost prezentate detaliat în situația de fapt a cauzei, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, respectiv facturarea cu taxă pe valoarea adăugată, în perioada martie 2007 - februarie 2009, către .X. Austria a serviciilor executate cu această societate austriacă, servicii constând în diverse studii de fezabilitate și fezabilitate necesare pentru proiectarea, construcția și dotarea cu echipamente medicale a unor unități spitalicești, și stornarea ulterioară a acestor facturi și emiterea altora fără taxă pe valoarea adăugată urmare Sentinței arbitrale nr.86 din 22 aprilie 2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, se reține că la baza acestor operațiuni a stat în principal contractul de parteneriat încheiat la data de 20.12.2006 cu societatea austriacă .X..

Astfel, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că a încheiat un contract de asociere fără personalitate juridică cu compania austriacă .X., aceasta din urmă fiind desemnată lider al asocierii și că hotărârile instanțelor, așa cum rezultă din Sentința arbitrală nr.86 din 22 aprilie 2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, menținută de hotărârea Curții de Apel .X. și ulterior de cea a Înaltei Curți de Casație și Justiție, au subliniat în mod consecvent și în toate cazurile că esența contractului este de asociere în participațiune și nu de contractor-subcontractor, prin urmare, taxa pe valoarea adăugată nefiind datorată pentru prestările efectuate de societate către .X..

Se reține că prin Sentința arbitrală nr.X din 22 aprilie 2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României s-a stabilit că raportul juridic dintre părți izvorăște din contractul de parteneriat și că acest contract are natura juridică a unui contract de asociere în participațiune.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 10.03.2011, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate urmare verificărilor efectuate, prezentate pe larg în situația de fapt a prezentei cauze, au constatat că, deși contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006 de S.C. .X. S.A. cu partenerii austrieci, în vederea prestării de servicii către Ministerul Sănătății Publice, din punct de vedere juridic a fost calificat prin deciziile instanțelor de judecată „*un contract de asociere în participațiune*”, acest contract nu a avut caracteristicile și finalitatea unei asocieri în participațiune, înregistrările în evidența contabilă privind derularea acestui contract reflectând că relația dintre părți a fost una de tip contractor principal-subcontractor, și că în cauză sunt două tipuri de relații pentru care se datorează T.V.A., respectiv prestarea de servicii de către consorțiu către Ministerul Sănătății Publice și prestarea de servicii efectuată și facturată de către S.C. .X. S.A. către partenerul austriac, fără însă să motiveze această încadrare, astfel că organul de soluționare este în imposibilitatea să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei menținerii obligației societății de a factura cu taxă pe valoarea adăugată serviciile prestate către .X., cu atât mai mult cu cât contractul de parteneriat încheiat în data de 20.12.2006 nu este anexat la dosarul cauzei.

Totodată, se reține că potrivit Sentinței arbitrale nr.X din 22 aprilie 2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României, anexată în copie la dosarul cauzei: „*Raportul juridic dintre părți izvorăște din Contractul de parteneriat.*”

Acest contract are natura juridică a unui contract de asociere în participațiune.

Temeiul juridic principal al asociației în participațiune îl constituie dispozițiile art.215-256 C.com. Potrivit art.251, «asociațiunea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț. ». Art.255 permite părților să determine prin convenția lor forma, întinderea și condițiile asocierii.

Jurisprudența și literatura de specialitate caracterizează asociația în participațiune ca fiind o entitate lipsită de personalitate juridică, constituită în temeiul unui contract prin care părțile, denumite asociați, pun în comun anumite valori economice, în scopul desfășurării de către una dintre ele a unor operațiuni comerciale, urmând ca fiecare dintre părți să participe la profiturile și pierderile operațiunii respective, în cotele stabilite în contractul de asociere.

[...]

Pentru a califica natura juridică a Contractului de parteneriat, Tribunalul arbitral a pornit de la regula fundamentală prevăzută de art.977 C.civ, potrivit căreia contractele se interpretează după intenția comună a părților. Pentru a decela intenția comună a părților, se impune a fi analizate atât elementele intrinseci contractului, și anume în primul rând termenii (clauzele) acestuia, cât și cele extrinseci, respectiv conduita pe care părțile au urmat-o în executarea contractului.

Din clauzele Contractului de parteneriat se desprinde concluzia că intenția comună a părților a fost aceea de a încheia un contract de asociere în participațiune. Contractul de parteneriat îndeplinind în fapt condițiile esențiale ale acestei instituții juridice.”

De asemenea, se reține că argumentele organelor de inspecție fiscală care au stat la baza calificării contractului de parteneriat în speță ca fiind “de tip contrator principal-subcontractor”, diferită de calificarea stabilită de instanțele de judecată, respectiv de “contract de asociere în participațiune”, au fost “înregistrările în evidența contabilă privind derularea acestui contract”, în condițiile în care, așa cum s-a precizat mai sus, interpretarea unui contract se face după intenția comună a părților, adică, în raport de conținutul acestora, a clauzelor/termenilor contractului, după sensul pe care părțile contractante au înțeles să-l atribuie respectivilor termeni, după natura

contractelor și scopul urmărit prin încheierea lor și nu pe baza înregistrărilor contabile.

Chiar dacă Sentința arbitrală nr.X din 22 aprilie 2009 emisă de Curtea de Arbitraj Comercial Internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României nu este opozabilă organului fiscal, întrucât Ministerul Finanțelor Publice ori Agenția Națională de Administrare Fiscală „[...] *nu a fost parte în litigiul născut între cele două persoane juridice [...], acesta neavând obligația de a se conforma celor dispuse de instanță. [...]*”, așa cum menționează Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr..X./10.12.2010, respectiv nu are autoritate de lucru judecat, neexistând triplă identitate de părți, obiect și cauză, așa cum cere art.1201 din Codul civil, totuși prin acest act jurisdicțional instanța a calificat natura juridică a contractului în cauză, respectiv a contractului de parteneriat încheiat la data de 20.12.2006, ca fiind „*contract în participațiune*”, în temeiul dispozițiilor art.251-art.256 din Codul comercial privind asocierile în participațiune și prin interpretarea clauzele acestui contract, astfel că actul jurisdicțional nu poate fi ignorat de terți, organul de inspecție fiscală avea posibilitatea să combată prezumția rezultată din hotărârile judecătorești unde nu a fost parte și care față de el are doar valoarea relativă așa cum rezultă din interpretarea dispozițiilor art.1200 și art.1202 teza a doua din Codul civil.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală aveau obligația să motiveze temeinic în fapt și în drept încadrarea/calificarea contractului de parteneriat încheiat la data de 20.12.2006 ca fiind unul de „*tip contractor principal-subcontractor*”.

Mai mult, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 10.03.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.156 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.28 alin.(4) din același act normativ și că deși cele două societăți erau asociate într-un consorțiu, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt privite ca asocieri în participațiune potrivit art.127 alin.(10) din Codul fiscal, conform prevederilor pct.79 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, asociații au acționat în nume propriu între ei, motiv pentru care, conform art.127 alin.(9) din Codul fiscal, tranzacțiile se impozitau distinct.

Având în vedere prevederile legale invocate de echipa de inspecție fiscală mai sus menționate, se reține că:

- potrivit art.156 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(5) În **cazul** asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.”*

iar potrivit art.28 alin.(4) din același act normativ:

„(4) Într-o asociere fără personalitate juridică cu o persoană juridică străină și/sau cu persoane fizice nerezidente, precum și cu persoane fizice române, persoana juridică română trebuie să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat, potrivit prezentului titlu.”

- conform art.127 alin.(9) și alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*(10) **Asocierile în participațiune** nu dau naștere unei persoane impozabile separate. **Asocierile de tip joint venture, consortium** sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, **sunt tratate drept asocieri în participațiune.**”*

iar conform pct.79 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„(4) În **cazul** asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile asocierii pe*

numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii obținute de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere. Dacă membrii asociați acționează în nume propriu față de terți și față de ceilalți membri asociați, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal.”

Astfel, față de prevederile legale citate mai sus și invocate de către organele de inspecție fiscală - excepție art.28 alin.(4) în care sunt stipulate prevederi referitoare la asocieri fără personalitate juridică în cadrul Titlului II Impozit pe profit - se reține că acestea reglementează din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată tratamentul fiscal aplicabil asocierilor în participațiune sau a altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune, prin urmare stabilirea de către organele de inspecție fiscală a tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor efectuate de societate în baza contractului de parteneriat încheiat la data de 20.12.2006 în temeiul acestor prevederi legale este în contradicție cu propria sa constatare, respectiv că acest contract este unul de „tip contractor principal-subcontractor”.

În subsidiar, facem precizarea că prevederile alin.(4) ale pct.79 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organele de inspecție fiscală, au intrat în vigoare începând cu 01.01.2008, în condițiile în care, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, operațiunile în cauză au fost efectuate de societate în perioada 2007-2009, astfel că, potrivit principiului neretroactivității legii, pentru operațiunile efectuate de societate în anul 2007 sunt aplicabile prevederile legale incidente acestei perioade.

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza

efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.94 alin.(2) lit.a) același act normativ:

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;”,

iar potrivit prevederilor art.105 alin.(1):

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

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspekție fiscală a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor efectuate de S.C. .X. S.A. în principal în baza contractului de parteneriat încheiat la data de 20.12.2006 cu *partenerii austrieci*, având în vedere că din conținutul actului administrativ atacat nu rezultă motivele care au format convingerea organului de inspekție fiscală că raporturile dintre S.C. .X. S.A. și .X. Austria au fost de tip contractor principal-subcontractor și întrucât considerentele organelor de inspekție fiscală care au stat la baza acestei impuneri sunt contradictorii, astfel că în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și

același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./10.03.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, reanalizând operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

Totodată, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere la reanalizarea operațiunilor și jurisprudența Curții Europene de Justiție, având în vedere faptul că prin Tratatul de Aderare țara noastră s-a obligat să respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, precum și principiile invocate de societate în susținerea cauzei, respectiv principiul neutralității fiscale în materie de T.V.A., principiu care stă la baza întregului sistem comun de T.V.A., principiul proporționalității în dreptul comunitar, principiul egalității statelor membre.

Având în vedere că:

- prin contestația formulată, **societatea a contestat parțial Decizia de impunere nr..X./10.03.2011** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 10.03.2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, respectiv:

i) refuzul la rambursare a sumei de **.X. lei reprezentând T.V.A.** de recuperat, provenind din stornarea facturilor emise de S.C. .X. S.A. catre .X. .X. GmbH (denumită în continuare X), fosta .X. (denumită în continuare .X.), stornare care a fost impusă de decizia definitivă, irevocabilă și executorie a Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X./18.05.2010 (denumită în continuare Decizia ICCJ nr..X./2010),

ii) neacceptarea la deducere a **T.V.A. în sumă de .X. lei**, precum și a dobânzilor și a penalităților de întârziere aferente,

fapt ce a determinat o analiză separată a debitelor stabilite suplimentar de plată de către organele de inspecție fiscală și contestate de societate, fiind dispuse soluții diferite, respectiv atât de **respingere a contestației în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei**, potrivit Cap.III pct.1, cât și de **desființare parțială a Deciziei de impunere nr..X./10.03.2011 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei**, potrivit Cap.III pct.2, precum și faptul că

- prin Decizia de impunere nr..X./10.03.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011 s-a stabilit în sarcina societății T.V.A. suplimentară și rămasă de plată în sumă de .X. lei, ca urmare a **stabilirii de T.V.A. suplimentar de plată în sumă de .X. lei** și a respingerii la rambursare a T.V.A. în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei,

și întrucât **T.V.A. stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei**, a fost calculată de către organele de inspecție fiscală ca diferență între debitele stabilite suplimentar în sumă totală de X lei (**.X. lei+X lei+.X. lei+X lei**), contestate parțial de către societate, așa cum s-a precizat mai sus, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând *“T.V.A. deductibilă pe care societatea și-a diminuat-o în mod eronat prin calcularea proratei la data de 31.12.2004 pentru veniturile scutite de T.V.A. cu drept de deducere, în sumă totală de X lei (rol) și cu care echipa de inspecție fiscală a reîntregit T.V.A. deductibilă”*, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

În consecință, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./10.03.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./10.03.2011, **prin care s-a stabilit în sarcina societății T.V.A. suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei, ca urmare a stabilirii suplimentar de plată a T.V.A. în sumă de .X. lei și a respingerii la rambursare a T.V.A. în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și soluțiile dispuse la Cap.III pct.1 și pct.2 din prezenta decizie, și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele societății contestatoare, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale, întrucât, pentru determinarea stării de fapt fiscale, a faptelor care generează rapoarturi juridice ce cad sub incidența legii fiscale, organul de inspecție fiscală trebuie să administreze orice mijloc de probă ținând cont de forța lor probantă recunoscută de lege.

3. Referitor la accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principalem”*.

Având în vedere faptul că, așa cum s-a precizat mai sus, **Decizia de impunere nr..X./10.03.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 10.03.2011, prin care s-a stabilit în sarcina societății T.V.A. suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei, ca urmare a stabilirii suplimentar de plată a T.V.A. în sumă de .X. lei și a respingerii la rambursare a T.V.A. în sumă de .X. lei, a fost desființată, aceasta **se va desființa și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii**, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele noii verificări și ținând cont de soluțiile prezentei decizii, precum și de faptul că societatea, prin contestația formulată, nu prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6. din Ordinul președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **nr..X./10.03.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 10.03.2011, **prin care s-a stabilit în sarcina societății T.V.A. suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei, ca urmare a stabilirii suplimentar de plată a T.V.A. în sumă de .X. lei și a respingerii la rambursare a T.V.A. în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL
X

X