



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.127/2015
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL –în reorganizare
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921625/28.10.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr..X./24.10.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 921625/28.10.2014, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL –în reorganizare** cu sediul în Municipiul .X., Șos. .X., sector .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având cod unic de înregistrare fiscală nr..X..

SC .X. SRL se află în procedură de reorganizare judiciară, fiind reprezentată de domnul .X. în calitate de administrator special conform Hotărârii Adunării Generale a Asociaților din data de 14.03.2013 , anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./09.09.2014, prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, s-a stabilit suplimentar TVA în cuantum de .X. lei, s-a respins la rambursare TVA în cuantum de .X. lei și au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, din care societatea contestă TVA în cuantum de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** .

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 emiterii titlului de creanță contestat, respectiv 09.09.2014, și de data înregistrării contestației la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., respectiv 08.10.2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC .X. SRL –în reorganizare**.

I. **SC .X. SRL** – în reorganizare contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii prin care s-a stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru următoarele motive:

a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, societatea precizează:

- suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X./25.05.2012 emisă de SC .X. SRL, înregistrată în jurnalul de cumpărări aferent lunii iunie 2012, este o sumă care a fost inclusă de două ori în cuantumul TVA neadmisă la deducere: la pct.2.2.2. A – din Decizia de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014, respectiv în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală (pagina 2 – iunie 2012) și la pct.2.2.2. B, respectiv anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, pagina 6, pentru luna iunie 2012, factură neprezentată ca document justificativ.

- suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr..X./10.06.2009, emisă de SC .X. SRL, care a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări din luna iulie 2009, societatea deține factura în original.

-suma de .X. lei, menționată în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, pagina 1, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X./23.12.2009 emisă de SC .X. SRL, reprezintă corectarea unei erori de înregistrare, în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna decembrie 2009, această factură fiind înregistrată cu plus și cu minus, anulându-se (la poziția 88 cu minus iar la poziția 93 cu plus).

- suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor care nu au fost găsite în timpul inspecției fiscale dar au fost găsite la momentul formulării contestației.

Contestatară precizează că deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe care nu le-a putut prezenta organelor de inspecție fiscală din motivele prezentate în nota explicativă dată în timpul controlului iar în cazul anumitor tranzacții pentru care nu a găsit facturile originale a solicitat furnizorilor duplicatul facturilor. Societatea menționează că la momentul înregistrării operațiunilor în evidențele contabile toate documentele au existat în forma originală.

În plus, pentru achizițiile intracomunitare de materiale au fost întocmite NIR-uri pe baza CMR-urilor și a avizelor de însoțire a mărfii atunci când marfa a sosit înaintea facturii. Acestea au fost prezentate organelor de inspecție fiscală dar, întrucât nu a prezentat și facturile, acestea nu au acordat drept de deducere.

De asemenea, toate achizițiile intracomunitare au fost declarate în Declarația nr.390 (VIES) pentru fiecare perioadă în care acestea au fost efectuate.

-suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe emise de .X. în data de 08.03.2010 (invoice HP 737, invoice HP 717/8 și invoice HP 728). Societatea precizează că în luna martie 2010 aceste sume au fost înregistrate cu sume eronate iar în luna aprilie 2010 s-au stornat și s-au repus cu sumele corecte. Totodată, s-a întocmit și s-a depus Declarația 390 rectificativă pentru luna aprilie 2010, în data de 30.09.2014, ca urmare a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală.

- suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe nr..X. din 18.11.2009, nr..X. din data de 26.01.2010 și .X. din data de 16.02.2010 emise de partenerul extern .X.. Societatea precizează că tranzacțiile reprezintă plăți în tranșe din valoarea mașinii tipografice de la Tipografia .X. și, deși, pentru aceste tranzacții nu a găsit facturile, totuși, fiind tranzacții de import s-a efectuat înregistrarea prin formula contabilă .X. TVA deductibilă = .X. TVA colectată, fără a fi afectată taxa pe valoarea adăugată de plată la buget.

Contestatară menționează că, în fapt, componentele aferente mașinii tipografice au fost livrate începând cu anul 2008 iar în perioada verificată au fost emise facturi doar pentru tranșele de plată, anexând contractul (Agreement) încheiat în data de 21.05.2008 între .X., .X. și .X..

- suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe emise de .X. în data de 13.01.2011 și 14.01.2011, facturi care nu au fost găsite dar pentru care au fost întocmite NIR-uri și există CMR-uri.

În susținerea celor mai sus precizate societatea invocă prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.91.4 și art.102.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă operațiunii reprezentând refacturare de cheltuieli de către SC .X. SRL, în baza contractului de mandat comercial și a contractului de subînchiriere, societatea precizează că SC .X. SRL a refacturat costurile cu serviciile de întreținere pentru suprafața de închiriată de către contestatara, în baza Contractului de subînchiriere FN/01.09.2009, a Contractului de subînchiriere FN/01.04.2010, a Contractului de subînchiriere FN/31.12.2010 și a Actului adițional la Contractul de subînchiriere FN/31.12.2010.

Astfel, în Contractul de subînchiriere FN/01.04.2010, la art.5.3 s-a stipulat că, separat de plata chiriei, sublocatorul va suporta pe toată durata contractului cota proporțională din toate costurile, denumite cote comune, respectiv valoarea de 2 euro plus TVA pe mp pentru servicii iar prin Actul adițional nr.1 la Contractul de subînchiriere FN/31.12.2010, încheiat la data de 15.01.2012 s-a stabilit taxa lunară de servicii, în euro, pe fiecare lună în parte , revenind pe mp o sumă de .X. euro.

Astfel, în raport de cele mai sus menționate contestatara consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod nejustificat facturarea acestor servicii ca fiind efectuată în baza Contractului de mandat comercial FN/01.03.2007 deși a precizat în punctul de vedere la care l-a înaintat acestora că aceste costuri nu au fost facturate în baza contractului de mandat comercial ci în baza contractelor de subînchiriere.

În susținerea celor de mai sus societatea invocă prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu au fost prezentate documente justificative la momentul inspecției fiscale, societatea precizează că deține facturile în original iar în cazul tranzacțiilor pentru care nu au fost găsite facturile originale a solicitat furnizorilor duplicatul facturilor.

În raport de cele mai sus precizate, societatea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și pe fond desființarea Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 și în subsidiar, în temeiul art.216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, recalcularea TVA respinsă

la rambursare și a obligațiilor fiscale accesorii pe baza documentelor prezentate și emiterea unei noi decizii de impunere.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la SC .X. SRL pentru soluționarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, pentru perioada 01.07.2009 -30.04.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./09.09.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014, contestată.

a) Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală) pentru care nu au fost prezentate documente justificative (facturi) și nu au fost prezentate nici alte situații de lucrări, documente de transport, contracte comerciale sau orice alte documente care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă aferentă perioadei 01.07.2009-28.02.2013, fapt ce contravine prevederilor art.146 alin.(1) lit.a), lit.b) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(4) din HG nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la achizițiile de bunuri și servicii intracomunitare pentru care SC .X. SRL nu a prezentat exemplarul original al facturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.155¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv faptul că SC .X. SRL nu a autofacturat operațiunile respective iar taxa aferentă a fost colectată în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că documentele care nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale au fost solicitate societății prin adresele nr..X./30.05.2014 și nr. .X./01.07.2014.

SC .X. SRL a prezentat prin PV nr..X./17.07.2014 doar o parte din documentele solicitate, cu mențiunea „facturile bifate cu galben reprezintă facturi prezentate echipei de inspecție fiscală, celelalte urmând să fie recăutate în documentele ce trebuie să le mai primim de la arhivă.”

Până la data finalizării inspecției fiscale SC .X. SRL nu a prezentat toate documentele justificative cu privire la tranzacțiile desfășurate în perioada 01.07.2009-30.04.2013, operațiuni ce ce regăsesc înregistrate în evidențele contabile.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise domnului Vieru Florin, împuternicit al SC .X. SRL, care a precizat: „am prezentat cea mai mare parte din documentele solicitate (contracte, facturi și alte documente solicitate) dar datorită faptului că arhiva societății este externalizată, nu am putut prezenta toate documentele având în vedere faptul că persoanele care au fost responsabile cu înregistrarea și arhivarea acestora nu mai sunt salariații societății. Firma la care este depozitată arhiva societății împreună cu arhivele celorlalte societăți din grup, ne-a transmis unele documente dar nu știm exact cum au fost codificate toate cutiile cu documentele trimise spre arhivare și în această situație ar trebui să cerem arhiva întregului grup”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, în situația în care SC .X. SRL nu deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Se reține faptul că din TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei, societatea contestă doar TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă unor costuri care constau în operațiuni de „refacturare cheltuieli” (costuri cu energia electrică, gaze, chirie, servicii internet, combustibil, cazare, consumabile, servicii de pază și alte servicii), respectiv facturi emise de SC .X. SRL în perioada 01.07.2009-30.04.2013, în baza Contractului de mandat comercial FN /01.03.2007 încheiat de SC .X. SRL în calitate de mandant și SC .X. SRL în calitate de mandatar având ca obiect „asigurarea de către mandatar cu personalul propriu a organizării activității comerciale prin departamentele Mandatarului (marketing, evidența contabilă, producție, administrativ, fără a se limita la acestea)” și a Contractului de subînchiriere FN/30.12.2010 al cărui obiect îl constituie închirierea unui imobil de către SC .X. SRL, situat în str. .X., sector .X.- clădirea tipografică în suprafață de .X. mp (valabil în perioada 01.01.2011-30.04.2013) precum și a Contractului de subînchiriere FN/01.09.2009 al cărui obiect îl constituie închirierea unui spațiu în suprafață de 19 mp, imobil situat în str. .X., sector .X..

Referitor la cuantumul valorii serviciilor incluse în fiecare factura emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL în perioada 01.07.2009-30.04.2013, respectiv, costuri privind chiria, energia electrică, gaz, servicii de pază, etc. furnizorul prestator include în valoarea totală a facturilor pe lângă costurile menționate mai sus și o sumă ce reprezintă „alte servicii”, „bilete de avion”, „băuturi calde”, „servicii de cazare”, pentru care societatea nu a prezentat nicio justificare și nici alte documente privind

prestarea efectivă a serviciilor refacturate, documente care să dovedească necesitatea efectuării prin specificul activităților desfășurate.

Având în vedere faptul că nu au fost prezentate documente care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor contractate, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, orice alte elemente corespunzătoare sau dovezi obiective și concludente care să susțină prestațiile și să dovedească necesitatea efectuării prin specificul activităților desfășurate, contrar prevederilor art.145 alin.(2) pct.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei.

Se reține faptul că din TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei, societatea contestă doar TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

c) Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** pentru care nu au fost prezentate pe parcursul derulării inspecției fiscale documentele justificative în original privind tranzacțiile desfășurate de SC .X. SRL cu diverși parteneri de afaceri în calitate de furnizori/prestatori interni și externi în perioada 01.07.2009-28.02.2013 (anexa nr.5), respectiv a prezentat facturi în copie, fapt ce contravine prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Se reține faptul că din TVA stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei, societatea contestă doar TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr. F-MJ .X./09.09.2014 s-a stabilit suplimentar TVA în cuantum de .X. lei, s-a respins la rambursare TVA în cuantum de .X. lei și au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, din care societatea contestă TVA în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei .

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

1. Referitor la 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 SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea

adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii interne și intracomunitare în condițiile în care pentru aceste achiziții societatea deține facturi în original/ duplicate, iar achizițiile sunt aferente operațiunilor taxabile .

În fapt, în perioada 01.07.2009-30.04.2013, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei aferentă unor facturi reprezentând achiziții de bunuri/ servicii interne și intracomunitare.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative (facturi) și alte situații de lucrări, documente de transport, contracte comerciale sau orice alte documente care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, sau a prezentat facturi în copie xerox, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a), lit.b) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) și alin.(4) din HG nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SRL susține că deține facturi în original/duplicate întocmite conform prevederilor legale, depunându-le pe parcursul soluționării contestației, cu adresele nr..X./07.11.2014 și nr. .X./19.01.2015, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.921697/10.11.2014 și sub nr.A-SLP 107/20.01.2015.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.07.2009-31.12.2009, prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Prevederi similare sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în perioada 01.01.2010 -30.04.2013.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.b) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.07.2009-31.12.2009, prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

1. să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care are obligația plății taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g): dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana

impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1) și să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.

De asemenea, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1) și să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea.

În perioada 01.01.2010 -30.04.2013, art.146 alin.(1) lit.b) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

*b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să **dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);***

*e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să **dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1);**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să **dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.**

Totodată, potrivit prevederilor pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada 01.07.2009-31.12.2009 :

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri

sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. **În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.**”

Prevederi similare sunt stipulate la pct. 46 alin.(1) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în perioada 01.01.2010 -30.04.2013.

În ceea ce privește duplicatul unei facturi, începând cu data de 01.01.2010, la pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează: „ *Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.*”

Totodată, potrivit prevederilor pct.41, pct.45 din OMFP 3512/2008, privind documentele financiar-contabile, pct.E „Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse”, aplicabile în perioada supusă verificării:

“ **41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.**

45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau

- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, documentele reconstituite conform normelor metodologice mai sus menționate constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate în condițiile în care acestea reprezintă fie o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială, fie o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Prin urmare, potrivit acestor norme legale, justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 iar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, justificarea deducerii taxei se face cu duplicatul facturii emis de furnizor/prestator la solicitarea beneficiarului, întocmit conform prevederilor legale.

De asemenea, potrivit pct. 46 alin (4) și alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2010 -31.12.2012, respectiv pct.46 alin.(5) și alin.(7) începând cu data de 01.01.2013:

“4) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2) - (6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care

obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 145 - 147 din Codul fiscal și **persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.** În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07.

(6) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) - (4) și (6) și art. 151 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal sau o autofactură emisă în conformitate cu prevederile art. 155¹ alin. (1) sau (2) din Codul fiscal.”

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ 162/09.09.2014, se reține faptul că societatea nu a justificat în timpul inspecției fiscale exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea fie cu „documente care corespund cerințelor prevăzute la art.146 din Codul fiscal, respectiv documentele justificative (facturi) și nu au fost prezentate nici alte situații de lucrări, documente de transport, contracte comerciale su orice alte documente care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă (...)”, fie cu facturi în original, în timpul inspecției fiscale fiind prezentate doar facturi în copie xerox.

Față de constatările organului de inspecție fiscală, prin contestație societatea recunoaște faptul că nu a putut prezenta până la încheierea inspecției fiscale facturile originale datorită faptului că arhiva societății a fost externalizată iar persoanele care au fost responsabile cu înregistrarea și arhivarea acestora nu mai sunt salariații societății, precizând că, ulterior inspecției fiscale, în cazul anumitor tranzacții au fost găsite facturile originale iar pentru tranzacțiile pentru care nu au putut fi găsite facturile originale a solicitat de la furnizori duplicatul facturilor, anexând la contestație o situație a facturilor găsite ulterior controlului precum și în copie „conform cu originalul” facturi, note de intrare recepție, CMR-uri, agreementuri etc.

În virtutea rolului activ, organul de soluționare a contestației a solicitat SC .X. SRL prezentarea facturilor originale precum și a duplicatelor solicitate societăților furnizoare/prestatoare, având în vedere situația anexată în susținerea contestației.

Prin adresa nr.260/07.11.2014 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.921697/10.11.2014, SC .X. SRL a prezentat în susținerea cauzei facturi în original și duplicate ale facturilor, contracte în copie legalizată, fise de investiții, devize de lucrări, „agreement-uri” și acorduri legalizate notarial etc., care au fost înaintate organului de inspecție fiscală emitent al titlului de creanță contestat, conform prevederilor art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru exprimarea unui punct de vedere.

În raport de argumentele societății formulate prin contestație, prezentate detaliat la capitolul I din decizie, cu adresele nr..X. din 24.10.2014 și nr.1100849 din 18.11.2014, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 921625/28.10.2014 și sub nr.921773/20.11.2014, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a comunicat următoarele:

-dintr-o eroare de redactare a fost inclusă în mod eronat suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturii nr.2231/25.05.2012, emisă de SC GREEN PRINTING INTERNAȚIONAL și în „Situația privind facturile neprezentate pe parcursul derulării inspecției fiscale,, – anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală, operațiunea fiind corect evidențiată numai în „Situația centralizatoare privind TVA neadmis la deducere – lipsa documente justificative privind prestarea serviciilor – Anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscale” , fapt pentru care ” pot fi reținute argumentele expuse de contribuabil cu privire la includerea în mod eronat a sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturii nr.2231/25.05.2012, emisă de SC .X. SRL atât în „Situația privind facturile neprezentate pe parcursul derulării inspecției fiscale” – Anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală cât și în „Situația centralizatoare privind TVA neadmisă la deducere- lipsa documentelor justificative privind prestarea efectivă a serviciilor – Anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală”.

-în dosarul contestației SC .X. SRL a atașat factura nr..X./10.06.2009 emisă de SC .X. SRL, în copie xerox, fapt pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală consideră că nu poate fi admisă la deducere taxa în sumă de .X. lei.

-factura nr.64/23.12.2009 emisă de SC .X. SRL cu TVA aferentă în sumă de **.X. lei** reprezintă document justificativ legal ce a fost transmis în original în conformitate cu prevederile pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004, astfel că, „sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru suma de .X. RON, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.1 Titlul VI din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare”, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală consideră că poate fi admisă la deducere taxa în suma de .X. lei.

-suma de **4.746.809 lei** reprezintă TVA aferentă facturilor ce au fost prezentate în original sau duplicate, conform prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004”, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală consideră că poate fi admisă la deducere taxa în sumă de 4.746.809 lei.

-suma de **22.612 lei** reprezintă TVA aferentă facturii nr..X./30.04.2010 emisă de SC .X. SA, prezentată de societate în copie, fapt ce contravine prevederilor pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală consideră că nu poate fi admisă la deducere taxa în sumă de 22.612 lei.

-suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturilor externe emise de HAMANN &PARTNER GERMANIA în data de 08.03.2010, pentru care societatea a transmis facturi în original, care corespund prevederilor art.146 alin.(1) lit.b) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) și alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și pct.41 din OMFP nr.3512/2008, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală consideră că poate fi admisă la deducere suma de .X. lei,

-suma de **379.328 lei** reprezintă TVA aferentă unui număr de 61 facturi în original și duplicate emise de diverși furnizori interni și externi în perioada 01.07.2009-28.02.2013 în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și

pct.41 din OMFP nr.3512/2008, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală consideră că poate fi admisă la deducere taxa în sumă de 379.328 lei,

- suma de **14.711 lei** reprezentând diferența dintre suma de .X. contestată de SC .X. SRL și suma de 379.328 lei constituie o sumă stabilită urmare unor erori de calcul.

Astfel, având în vedere observațiile înscrise de contestatara în rubrica Observații „TVA 9%” aferentă facturilor nr.2023/14.01.2013, nr.2033/21.01.2013, nr.2041/28.01.2013 și nr.2043/28.01.2013 din cuprinsul situației întocmite de societate intitulată „Situația facturilor în original găsite ulterior controlului și prezentate în copie conform cu originalul la contestație” prin adresa nr..X./24.10.2014, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, confirmă faptul că dintr-o eroare de calcul, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 24 % în loc de cota de 9 % asupra valorii înscrise în unor facturi emise de SC APPLE MEDIA SOLUTIONS SRL în luna ianuarie 2013, respectiv asupra facturilor nr.2023/14.01.2013, nr.2033/21.01.2013, nr.2041/28.01.2013 și nr.2043/28.01.2013, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală consideră că poate fi admisă la deducere taxa în sumă de 14.711 lei.

Având în vedere faptul că, prin contestație, SC .X. SRL a precizat că deține factura nr..X./10.06.2009 emisă de SC .X. SRL în original iar la dosarul cauzei nu s-a regăsit decât o copie a acesteia pe care se află aplicată ștampila “conform cu originalul”, faptul că la dosarul cauzei se găsește o copie a facturii nr..X./30.04.2010 emisă de SC .X. SA, în condițiile în care potrivit “Opis volumul I –Dosar cu documentele depuse în original conform adresei nr.921625/31.10.2014”, aceasta trebuia să se regăsească în original, precum și punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, cu adresa nr.921625/19.12.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat SC .X. SRL transmiterea în original a facturilor mai sus menționate sau un duplicat al acestora.

Cu adresa nr.304/19.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP-107/20.01.2015, SC .X. SRL a transmis factura nr..X./10.06.2009 emisă de SC .X. SRL care are înscrisă mențiunea “ duplicat conform cu originalul” și care poartă amprenta societății emitente și factura nr..X./30.04.2010 emisă de SC .X. SA care are înscrisă mențiunea “ duplicat, înlocuiește factura inițială” și care poartă amprenta societății emitente.

În vederea clarificării situației de fapt, prin adresa nr.921625/22.01.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a înaintat organelor de inspecție fiscală cele două facturi mai sus menționate

pentru a-și preciza opinia în raport de aceste documente cu privire la îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Totodată, s-a solicitat organului de inspecție fiscală, având în vedere documentele prezentate de societate în susținerea cauzei să precizeze dacă achizițiile de bunuri și prestările de servicii (interne și intracomunitare) înscrise în facturile analizate au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv dacă au fost îndeplinite prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), lit.b) și lit.e), pct.46 alin.(1) și alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Prin adresa nr.964279/29.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 194/02.02.2015, organele de inspecție fiscală au precizat:

- referitor la facturile nr..X./10.06.2009 emise de SC .X. SRL și nr..X./30.04.2010 emisă de SC .X. SA, sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât societatea deține exemplarele în duplicat ale facturilor în conformitate cu prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-achizițiile efectuate de la SC .X. SRL cu factura nr. nr..X./10.06.2009 și de la SC .X. SA cu factura nr..X./30.04.2010, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, drept pentru care, are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-referitor la facturile prezentate de SC .X. SRL în original sau în duplicat, achizițiile de bunuri și servicii (interne și intracomunitare) înscrise în facturile analizate, au fost efectuate în scopul desfășurării operațiunilor taxabile ale societății, în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-având în vedere faptul că societatea a prezentat la contestație facturi în original sau duplicate precum și faptul că achizițiile de bunuri și

servicii (interne și intracomunitare) înscrise în facturile analizate au fost efectuate în scopul desfășurării operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL, au fost îndeplinite prevederile art.146 alin.(1) lit.a) lit.b) și lit.e) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.46 alin.(1) și alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Prin urmare, având în vedere documentele prezentate de societate și precizările organelor de inspecție fiscală urmare analizării acestor documente, prevederile legale în materie citate, organul de soluționare reține că achizițiile au fost efectuate de societate în folosul operațiunilor sale taxabile conform prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform cerințelor stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere se va admite contestația formulată de **SC .X. SRL** și se va anula parțial Decizia de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

2) 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 în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând "refacturare cheltuieli", în condițiile în care aceste cheltuieli au fost refacturate de SC .X. SRL către SC .X. SRL în baza contractelor de subînchiriere și a actului adițional la acesta, încheiat între cele două părți .

În fapt, în perioada 01.07.2009-30.04.2013, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând costuri care constau în operațiuni de „refacturare cheltuieli”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste costuri au fost refacturate de SC .X. SRL către SC .X. SRL, în baza Contractului de mandat comercial FN/01.03.2007 încheiat de SC .X. SRL în calitate de mandant și SC .X. SRL în calitate de mandatar având ca

obiect „asigurarea de către mandatar cu personalul propriu a organizării activității comerciale prin departamentele Mandatarului (marketing, evidența contabilă, producție, administrativ, fără a se limita la acestea)” și a Contractului de subînchiriere FN/30.12.2010 al cărui obiect îl constituie închirierea unui imobil de către SC .X. SRL, situat în str. .X., sector .X. - clădirea tipografică în suprafață de .X. mp (valabil în perioada 01.01.2011-30.04.2013) precum și a Contractului de subînchiriere FN/01.09.2009 al cărui obiect îl constituie închirierea unui spațiu în suprafață de 19 mp, imobil situat în str. .X., sector 2.

Având în vedere faptul că nu au fost prezentate documente care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor contractate, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, orice alte elemente corespunzătoare sau dovezi obiective și concludente care să susțină prestațiile și să dovedească necesitatea efectuării prin specificul activităților desfășurate, contrar prevederilor art.145 alin.(2) pct.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei.

Prin contestație, societatea precizează că beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât această este aferentă unor costuri cu servicii pe care societatea avea obligația să le suporte conform voinței părților exprimată prin contractele de subînchiriere și a actului adițional la acestea, încheiate între SC .X. SRL și SC .X. SRL, anexând în susținere aceste contracte precum și „*Situația calculului serviciilor de întreținere conform contracte de subînchiriere.*”

Având în vedere situația mai sus menționată precum și Situația privind facturile emise de SC .X. SRL (refacturare cheltuieli), anexă la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./09.09.2014, se reține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în perioada 30.04.2010-30.04.2013, în baza Contractelor de subînchiriere încheiate între SC .X. SRL și SC .X. SRL la data de 01.04.2010 și la data de 30.12.2010 și a Actului adițional nr.1 la contractul încheiat la data de 30.12.2010.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

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

a) *operațiuni taxabile;*”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, potrivit pct.19 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care stipulează:

“(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.

*Exemplul nr. 3: O societate care derulează operațiuni imobiliare are încheiate contracte de închiriere pentru diverse spații dintr-un bun imobil. Pentru utilitățile necesare, printre care electricitatea, apa, telefonul, sunt încheiate contracte pe numele societății imobiliare, dar acestea sunt furnizate în beneficiul direct al chir.X.lor. **În cazul în care prin contractul de închiriere se stipulează distinct că plata utilităților nu este inclusă în prețul chiriei, societatea imobiliară poate aplica structura de comisionar pentru refacturarea acestor cheltuieli către chir.X..”***

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8) din norme. Astfel, persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează iar

persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, se reține faptul că în perioada 30.04.2010- 30.04.2013, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de SC .X. SRL în baza Contractelor de subînchiriere încheiate între SC .X. SRL și SC .X. SRL la data de 01.04.2010 și la data de 30.12.2010 și a Actului adițional nr.1 la contractul încheiat la data de 30.12.2010.

Prin Contractul de subînchiriere FN din 01.04.2010, încheiat între SC .X. SRL în calitate de chiriaș/sublocator și SC .X. SRL, în calitate de subchiriaș/sublocatar, la art.1 Obiectul contractului, pct.1.1, s-a stipulat:

*„1.1 Sublocatorul subînchiriază și sublocatarul preia cu chirie un spațiu, în suprafața de **.X. mp**, situat în șos. .X., nr. .X., sector .X., .X., clădirea de Tipografie. „*

3.1. Prezentul contract se încheie pe perioada 01.04.2010-31.12.2010, cu posibilitate prelungirii prin act adițional semnat de ambele părți contractante.

4.1. *Spațiul închiriat va fi folosit de către Sublocatar pentru spațiu de lucru, în vederea desfășurării activității de tipografie, potrivit obiectului său de activitate.”*

5.1. Chiria lunară pentru spațiul închiriat este de .X. euro + TVA pe mp, plățibili în lei la cursul BNR din ziua emiterii facturii. În plus, se va plăti o chirie pentru locurile de parcare alocate, respectiv .X. euro + TVA pe loc de parcare, 8 locuri parcare [...].

5.3. *Separat de plata chiriei, Sublocatarul va suporta pe întreaga durată a contractului parte proporțională a Sublocatarului din toate costurile și rezervele care decurg pentru întreținerea, repararea, înlocuirea, îmbunătățirile, exploatarea, administrarea pentru părțile din Clădire care sunt în responsabilitatea Sublocatarului conform prezentului contract, inclusiv și fără a se limita la: reparare, înlocuire, curățenie exterioară, amenajări, spații verzi, întreținere, vopsitorie, paza împreună cu costuri cum ar fi cele pentru îndepărtarea zăpezii și a gheții, canalizare, colectarea gunoiului menajer prin societăți specializate cât și alte costuri aferente amplasamentului, denumite „cote comune”, respectiv **.X. euro + TVA pe mp pentru servicii.”***

Prevederile pct.4.1 și 5.3 din contractul mai sus menționat au fost preluate și prin contractul de subînchiriere FN din 30.12.2010, încheiat,

potrivit art.3 „pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, cu posibilitatea prelungirii prin act adițional semnat de ambele părți contractante.”

Totodată, se reține că între părți a fost încheiat Actul adițional nr. .X. la Contractul de subînchiriere din 30.12.2010 prin care s-a stipulat că la art.2 că pentru suprafața spațiului închiriat de .X. mp taxa lunară a serviciilor este de .X. euro fără TVA pentru perioada februarie 2012 -iulie 2012 iar pentru perioada august 2012-iulie 2013, taxa lunară a serviciilor este de .X. euro fără TVA.

Astfel, se reține faptul că, SC .X. SRL a facturat către SC .X. SRL o taxă lunară aferentă serviciilor de întreținere a spațiului închiriat, conform prevederilor contractuale, prin care s-a stipulat distinct că aceasta nu este inclusă în prețul chiriei.

Prin urmare, se reține că în mod legal SC .X. SRL a aplicat structura de comisionar prin **refacturarea** acestor **cheltuieli** către chir.X..

De asemenea, din analiza prevederilor contractuale se reține faptul că spațiul închiriat urma a fi folosit de către sublocatar pentru spațiu de lucru, în vederea desfășurării activității de tipografie, potrivit obiectului său de activitate, deci în scopul operațiunilor taxabile ale societății, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, prin adresa nr..X./24.10.2014, organele de inspecție fiscală au precizat că din reanalizarea documentelor aflate la dosarul contestației se rețin argumentele contestatarei referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă unor costuri fixe reprezentând taxe lunare privind cheltuielile de întreținere a sediului pentru „spații comune” incluse în clauzele contractuale menționate în Contractele de subînchiriere FN/01.04.2010 și nr.FN/30.12.2010 și a Actului adițional la Contractul de subînchiriere FN/30.12.2010, încheiate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL, concluzionând faptul că societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, documentele existente la dosarul cauzei și precizările organelor de inspecție fiscală în urma reanalizării documentelor invocate de societate, se reține că achizițiile au fost efectuate de societate în folosul operațiunilor sale taxabile conform prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform cerințelor stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capăt de cerere se va admite contestația formulată de **SC .X. SRL** și se va anula parțial Decizia de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** .

3) **Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât societatea nu datorează debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se va admite contestația formulată de **SC .X. SRL** și se va anula parțial Decizia de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, în baza principiului de drept „accesorium sequitur principale”.

4) **În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni efectuate cu .X. și .X. în condițiile în care nu justifică acest drept cu facturi.**

În fapt, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./18.11.2009, nr..X./26.01.2010 și nr..X./16.02.2010 emise de .X. și nr..X. din 13.01.2011, nr..X. din 14.01.2011 și nr..X. din 14.01.2011 emise de .X..

Având în vedere faptul că, pentru aceste achiziții societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale facturi și nici situații de lucrări, documente de transport, contracte comerciale sau orice alte documente care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.46 alin.(1) și alin.(4) din HG nr.44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.07.2009-31.12.2009, prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

1. să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;”

iar în perioada 01.01.2010 -30.04.2013, stipulează:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în

beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1);”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să **dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.**

Totodată, potrivit prevederilor pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit căroră:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Astfel, potrivit acestor norme legale, justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 iar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, justificarea deducerii taxei se face cu duplicatul facturii emis de furnizor/prestator la solicitarea beneficiarului, întocmit conform prevederilor legale.

De asemenea, potrivit pct. 46 alin (4) și alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, se precizează:

*“4) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2) - (6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 145 - 147 din Codul fiscal și **persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.** În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07.*

(6) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) - (4) și (6) și art. 151 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal sau o autofactură emisă în conformitate cu prevederile art. 155¹ alin. (1) sau (2) din Codul fiscal.”

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

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./09.09.2014, precum și anexa nr.4 la acesta intitulată „Situația facturilor neprezentate” se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./18.11.2009, nr..X./26.01.2010 și nr..X./16.02.2010 emise de .X. și nr..X. din 13.01.2011, nr..X. din 14.01.2011 și nr..X. din 14.01.2011 emise de .X. întrucât pentru aceste achiziții societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale „documente (anexa 4) care corespund cerințelor prevăzute la art.146 din Codul fiscal, respectiv documentele justificative (facturi) și nici

situații de lucrări, documente de transport, contracte comerciale sau orice alte documente care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă”.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe nr..X. din 18.11.2009, nr..X. din data de 26.01.2010 și .X. din data de 16.02.2010 emise de .X., societatea precizează că tranzacțiile reprezintă plăți în tranșe din valoarea mașinii tipografice de la Tipografia .X. și, deși, pentru aceste tranzacții nu deține facturile, totuși, fiind tranzacții de import s-a efectuat înregistrarea prin formula contabilă 4426 TVA deductibilă= 4427 TVA colectată, fără a fi afectată taxa pe valoarea adăugată de plată la buget.

Totodată, contestatara menționează că, în fapt, componentele aferente mașinii tipografice au fost livrate începând cu anul 2008 iar în perioada verificată au fost emise facturi doar pentru tranșele de plată, anexând contractul (Agreement) încheiat între .X., .X. și SC .X. SRL.

Având în vedere faptul că SC .X. SRL nu deține facturile mai sus menționate, fapt recunoscut de societate, și nu a făcut dovada că deține un duplicat al acestora, se reține că societatea nu justifică exercitarea dreptului de deducere a taxei înscrisă în facturi conform prevederilor legale mai sus menționate.

În ceea ce privește faptul că aceste tranzacții reprezintă „tranzacții pentru import”, SC .X. SRL nu a depus la dosarul cauzei declarația vamală de import întocmită pentru aceste operațiuni sau actul constatator emis de organele vamale care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său și din care să rezulte cele afirmate, fapt pentru care societatea nu justifică exercitarea dreptului de deducere conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.c) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează că :

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA,

pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize;

În ceea ce privește contractul (agreement) invocat de societate acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care societatea nu face dovada respectării prevederilor art.146 alin.(1) lit.b), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.46 alin.(1) alin.(4) și alin.(6) din Normele metodologice date în aplicarea art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia, prin efectuarea înregistrării contabile "4426 TVA deductibilă= 4427 TVA colectată nu a fost afectată taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că pentru a nu fi afectat bugetul de stat, pentru operațiunile efectuate SC .X. SRL, în calitate de persoana impozabilă, obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse trebuia să facă dovada că achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 145 - 147 din Codul fiscal și că deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal, iar, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a făcut dovada respectării prevederilor legale privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, consecința fiscală fiind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor efectuate de societate și stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară .

Mai mult, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe emise de .X. în data de 13.01.2011 și 14.01.2011, se reține faptul că, prin contestație, societatea recunoaște că nu deține aceste facturi.

Având în vedere faptul că SC .X. SRL nu deține facturile mai sus menționate și nu a făcut dovada că deține un duplicat al acestora, se reține că societatea nu justifică exercitarea dreptului de deducere a taxei înscrisă în facturi conform prevederilor legale mai sus menționate.

În ceea ce privește notele de intrare și recepție nr..X./13.01.2011, nr. .X. și nr. .X. precum și CMR .X., CMR .X. și nr. .X., depuse la dosarul contestației, acestea nu sunt suficiente pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a taxei având în vedere că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau

persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) - (4) și (6) și art. 151 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal sau o autofaktură emisă în conformitate cu prevederile art. 155¹ alin. (1) sau (2) din Codul fiscal.

Mai mult, în lipsa acestora, nu se poate verifica denumirea produselor achiziționate, cantitatea, prețul, astfel că documentele prezentate nu se pot corobora cu facturile externe emise de .X. în data de 13.01.2011 și 14.01.2011. nr..X., nr..X., nr..X..

Prin urmare, susținerile contestatarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici să releve o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, 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, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

5) Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât societatea datorează debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de **.X. lei**, cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014, se

DECIDE

1. Admiterea în parte a contestației formulate de SC .X. SRL – în reorganizare împotriva Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./09.09.2014 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
 - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită,
- și anularea în parte a actului administrativ fiscal atacat pentru această sumă.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de de SC .X. SRL – în reorganizare împotriva Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./09.09.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./09.09.2014 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită.

Pct.2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.