

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2007
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. M S.A.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili asupra contestației formulată de **S.C. M S.A.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere din 08.05.2006 încheiată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin care s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în suma de **x lei** și s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în suma de **y lei**. Din totalul taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare societatea contestă suma de **z lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării deciziei de impunere din 08.05.2006, respectiv 09.05.2006, conform stampilei societății aplicată pe adresa de înaintare a deciziei și de data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 05.06.2006.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și art. 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. M S.A. contestă decizia de impunere din 08.05.2006 întocmită în baza raportului de inspecție fiscală întocmit în data de 31.02.2006 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, precizând următoarele:

O anumita suma, eronat dactilografiata, nu a fost admisa la deductibilitate intrucat s-a considerat ca nu sunt documente suficiente care sa justifice dreptul de deducere a acesteia.

In mod eronat nu s-a aprobat la rambursare aceasta suma intrucat intre SC M SA si SC A SA exista contractul de mentenanta material rulant, care contine elementele necesare derularii acestuia, respectiv obiect, termene, pret, etc. De asemenea, exista facturi insotite de liste cu detalierea pretului pentru prestatiile efectuate, documente justificative pentru plata pretului serviciilor prestate.

De asemenea, o anumita suma nu a fost admisa la deductibilitate intrucat s-a considerat ca a fost inregistrata si dedusa in plus de SC M SA.

Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere ca decontarile intre SC M SA si SC A SA se efectueaza in conformitate cu contractul mai sus mentionat, care prevede ca platile se fac in lei la cursul euro al BNR din ziua platii.

SC A SA presteaza pentru SC M SA serviciul de mentenanta material rulant, iar pentru activitatile adiacente necesare acestei mentenante, respectiv revizii si reparatii trenuri de metrou, s-a stabilit prin contract o valoare fixa.

In mod eronat s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala ca SC M SA nu a respectat prevederile art. 145 alin. (8) din Codul fiscal si pct. 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 intrucat serviciile de mentenanta au fost efectiv prestate de SC A SA, au la baza un contract care contine elementele necesare desfasurarii obiectului acestuia, iar pentru prestatii s-au emis facturi fiscale. De asemenea, acest contract prevede prestatii necesare desfasurarii activitatii SC M SA si anume mentenanta materialului rulant.

In mod eronat s-a constatat la pct. f ultimul alineat din decizia de impunere suma neadmisa la deductibilitate. Potrivit calculelor aceasta suma este mai mica.

II. Prin raportul de inspectie fiscala intocmit in data de 31.03.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala s-a efectuat in vederea solutionarii cererii de rambursare a soldului cu suma negativa de TVA cu control anticipat.

Perioada supusa verificarii: **01.10.2004 - 30.06.2005.**

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Potrivit contractului de mentenanta material rulant incheiat de SC M SA cu SC A SA, activitatea de revizii si reparatia trenurilor de metrou (mentenanta) se realizeaza incepand cu semestrul II 2004 de catre aceasta din urma.

In anexa 9 la contractul mai sus mentionat se prezinta valoarea serviciilor la modul global, acestea fiind grupate intr-o "componenta fixa" si o "componenta variabila" la care se adauga si un coeficient de reactualizare.

Din verificarea efectuata pentru perioada octombrie 2004 - iunie 2005, a rezultat ca SC M SA a inregistrat in jurnalul de cumparari numai TVA aferenta "partii variabile" din facturile emise de SC A SA, reprezentand servicii de mentenanta (revizii si reparatii) trenuri de metrou. Diferentele aferente "partii fixe" si "coeficientului de reactualizare" au fost refuzate la plata sau au fost contabilizate in contul 473.18 - "sume in curs de lamurire".

In luna iunie 2005 cu o nota contabila s-a revenit la operatiunile inregistrate prin nota contabila 37 din lunile octombrie 2004, ianuarie 2005, martie 2005 si iunie 2005 prin care s-au inregistrat facturile de prestari servicii ale SC A SA, stornandu-se TVA aferenta partii fixe din contul 473.18 si repunandu-se in contul 4426.02 - "taxa pe valoarea adaugata deductibila".

Urmare inspectiei fiscale, diferenta de TVA din decontul aferent lunii iunie 2005 si solicitata la rambursare nu este admisa la deducere si implicit la rambursare intrucat:

Conform contractului de mentenanta material rulant, in anexa 9 privind tarifele sunt prevazute valorile pe fiecare serviciu numai pentru "componenta variabila" fara a se preciza elementele de identificare pentru "componenta fixa".

Organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea prevederilor art. 145 alin. (3) si alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

La art. 3 din actul aditional nr. 7/2005 la contractul nr. 91/2003 s-a precizat ca "in vederea inlaturarii oricarui dubiu, componenta fixa a pretului lunar al mentenantei reprezinta o suma forfetara [...]".

Initial s-a recunoscut ca efectiv prestate prin modul de inregistrare in contabilitate si acceptate la plata doar serviciile din "componenta variabila", valoarea "componentei fixe" neafectand cheltuielile anilor 2004 si 2005 si nici taxa pe valoarea adaugata deductibila, sumele fiind contabilizate in contul 473.18 - "sume in curs de lamurire".

In consecinta, sumele inregistrate prin nota contabila, de revenire la unele operatiuni anterioare si care se refera la inregistrarea

TVA aferenta "componentei fixe" in contul 4426 - "taxa pe valoarea adaugata deductibila", nu intrunesc conditiile de deductibilitate fiscala conform celor aratate mai sus.

Suma astfel neadmisa la deductibilitate aferenta "componentei fixe" , reprezentand diferenta dintre sumele cuprinse in nota contabila si suma neadmisa la rambursare, reprezentand TVA aferenta avansului platit furnizorului SC A SA, urmare deciziei de impunere din 31.03.2005.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Din verificarea modului cum s-au derulat si inregistrat in evidenta contabila a societatii decontarile in cadrul contractului cu firma SC A SA in perioada septembrie 2004 - iunie 2005 a rezultat ca SC M SA a inregistrat si dedus in plus TVA fata de documentele fiscale prezentate de firma furnizoare de servicii.

Taxa pe valoarea adaugata reprezinta diferenta intre TVA inregistrata in contabilitate in anul 2004 la plata avansului catre SC A SA si TVA inscrisa in facturile fiscale primite ulterior de SC M SA ca urmare a prestarilor de servicii efectuate de aceasta.

Suma mai sus mentionata nu a fost admisa la deducere ca urmare a nerespectarii prevederilor art. 145 alin. (12) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luând in considerare constatările organului de inspecție fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:

1) In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata in suma de **y lei**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie fiscala din data de 31.03.2006 organele de inspectie fiscala au inscris in decizia de impunere suma de **y lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare ca obligatie fiscala suplimentara.

In fapt, societatea a solicitat prin decontul de taxa pe valoarea adaugata, rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei septembrie 2004 - iunie 2005.

In baza acestei solicitari organele de inspectie fiscala au intocmit raportul de inspectie fiscala din data de 31.03.2006, prin care au respins la rambursare suma de **y lei** si au acordat drept de rambursare pentru suma de **x lei**.

Organele de inspectie fiscala, in baza acestui raport de inspectie fiscala, au emis Decizia de impunere din 08.05.2006, contestata de societate, in care au mentionat la pct. 3 "solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare", suma respinsa la rambursare in quantum de y lei.

De asemenea, la pct. 2.1.1 "obligatiile fiscale suplimentare" din decizia de impunere din 08.05.2006 a fost inscrisa taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in quantum de y lei.

In drept, art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

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

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

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

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

"Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii" iar la art. 84 alin. 6 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se stipuleaza:

"Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înstiintari de plata, de la data comunicarii acestora."

In aplicarea acestor prevederi legale prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 s-a aprobat modelul si continutul formularului « **Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala** », care potrivit art. 3 din ordinul mai sus mentionat se emite « **in urma inspectiilor fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea deconturilor cu sume**

negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare » si « **are rol si de decizie de rambursare »**.

Din coroborarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, mai sus mentionate, cu prevederile ordinului prin care s-a aprobat modelul de decizie de impunere, rezulta ca pct. 2.1.1 al deciziei de impunere trebuie sa fie completat cu diferente de obligatii fiscale de plata la buget si nu cu diferentele cu care organele fiscale diminueaza suma de rambursat, asa cum este in speta.

Astfel, se retine ca prin raportul de inspectie fiscala din data de 31.03.2006, pentru perioada octombrie 2004 - iunie 2005, din suma solicitata la rambursare, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de y lei si au acordat drept de rambursare pentru suma de x lei.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au completat in decizia de impunere la rubrica « **obligatii fiscale suplimentare** », respectiv punctul 2.1.1 cu taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei care reprezinta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si principiul "ex officio", potrivit caruia orice act administrativ fiscal este susceptibil de a fi pus in executare, se retine ca in speta decizia contestata isi atinge finalitatea executorie prin rolul care il are de decizie de rambursare si nu de impunere, finalitatea executorie constand in aceea ca societatea are dreptul, urmare solutionarii decontului de TVA, la rambursarea unei anumite sumei, astfel incat in mod eronat s-a completat decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata. Contribuabilul nu este in situatia de plata, ci de rambursare.

Mai mult, in acest sens a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care explicita cu claritate modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare **de plata**".

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca in decizia de impunere din 08.05.2006 la pct. 2.1.1 s-a inregistrat in mod eronat obligatia fiscala in suma de y lei care reprezinta taxa pe valoarea

adaugata respinsa la rambursare ca obligatie fiscala suplimentara de plata, se va anula pct. 2.1.1 "Obligatii fiscale suplimentare" din decizia de impunere din 08.05.2006 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, nefiind o suma efectiv de plata, asa cum rezulta si din completarea pct. 3 al deciziei de impunere.

2) In ceea ce priveste pct. 3 al deciziei de impunere "solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare", referitor la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deductibilitate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale emise in baza unui contract de mentenanta material rulant, in conditiile in care societatea anexeaza documente din care rezulta natura si tarifele prestarilor facturate de catre prestator.

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.10.2004 - 30.06.2005.**

In fapt, potrivit contractului de mentenanta material rulant incheiat de SC M SA cu SC A SA, in calitate de prestator, activitatea de revizii si reparatia trenurilor de metrou se realizeaza incepand cu semestrul II 2004 de catre acesta din urma.

Potrivit capitolului 3 "Obiectul contractului" categoriile de servicii prevazute de parti se impart in servicii standard **incluse in pretul mentenantei** si servicii suplimentare **neincluse in pretul mentenantei**.

In categoria serviciilor standard asigurate de prestator se cuprind: mentenanta preventiva a vagoanelor, mentenanta corectiva a vagoanelor, mentenanta si repararea subansamblelor principale, curatenia in interiorul si exteriorul vagoanelor, mentenanta uzuala a depourilor si uzinei, curatenia depourilor si a uzinei, mentenanta uzuala a sculelelor speciale si mentenanta vehiculelor auxiliare de cale ferata pentru depouri si uzina, precum si urmatoarele indatoriri: sa inlature azbestul de pe izolatia in anumite parti ale depourilor si uzinei si de pe parcul A si sa asigure conformitatea vagoanelor apartinand parcului A cu minimum-ul cerintelor de protectie impotriva incendiilor, in conformitatea cu legea romana.

Serviciile mai sus mentionate sunt detaliate in anexa 4 la contract.

Pretul mentenantei, respectiv contravaloarea serviciilor standard, este alcatuit dintr-o "componenta fixa" si o "componenta variabila".

Astfel, potrivit capitolului 8 "pretul si plata acestuia", beneficiarul va plati prestatorului pretul mentenantei plus pretul oricaror servicii suplimentare, prestate in conditiile contractului de mentenanta.

"Componenta fixa" si "componenta variabila" a pretului mentenantei sunt detaliate in anexa 9 pentru fiecare an.

Astfel, conform anexei nr. 9 la contractul mai sus mentionat, valoarea serviciilor standard este grupata intr-o "componenta fixa" si o "componenta variabila" la care se adauga si un coeficient de reactualizare.

SC M SA a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor standard inscise in facturile fiscale din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.03.2005 si din 30.06.2005, emise de SC A SA, in baza contractului mai sus mentionat.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat SC M SA dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pe considerentul ca societatea a primit si înregistrat în contabilitate facturi fiscale care nu contin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003, respectiv informatii referitoare la denumirea serviciilor prestate si la valoarea serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

In drept, art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

"Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;

b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate", iar potrivit art. 145 alin. (8) din acelasi act normativ, "pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și

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

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca SC M SA poate sa isi exercite dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata daca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, daca prestarile de servicii i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute de lege.

Se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile fiscale din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.03.2005 si din 30.06.2005, TVA aferenta "componentei fixa", cuprinse in contravaloarea serviciilor standard, pe considerentul ca facturile fiscale nu contin informatii referitoare la denumirea serviciilor prestate si la valoarea serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, date prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 care precizeaza ca "*factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:*

[...]

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

[...]."

Din analiza contractului de mentenanta material rulant, rezulta ca la capitolul 8.2 "facturare" se precizeaza ca "*factura va fi insotita de urmatoarele documente: un raport lunar al prestatorului cu privire la serviciile standard prestate pentru intretinerea vagoanelor; lista de lucrari si valoarea acestora, daca este cazul pentru serviciile standard executate pentru intretinerea depourilor si uzinei*".

Art. 2 din actul aditional nr. 7/24.02.2005 la contractul de mentenanta material mai sus mentionat precizeaza: "*Capitolul 8, denumit "pretul si plata acestuia", sectiunea 8.2, denumita facturare,*

subsectiunea 8.2.1, denumita "servicii standard", se modifica, prin modificarea frazei initiale a alineatului (5) si introducerea in cadrul acestui alineat (5) a unei noi liniute, a treia, dupa cum urmeaza:

"Factura va fi insotita de urmatoarele documente, semnate si stampilate de catre prestator: un document informativ enumerand serviciile standard care nu sunt cuantificabile fizic, astfel cum acestea sunt listate in art. 3.1 al anexei 4 la prezentul contract, mai putin cele care fac obiectul liniutei de mai sus, prestate pentru perioada facturata; documentul va prezenta pretul total al acestor servicii, suma reprezentand parte a pretului componentei fixe (care, impreuna cu pretul total rezultat din documentul pus la dispozitie conform liniutei de mai sus, va reprezenta intreaga componenta fixa), pentru perioada de facturare mentionata in anexa 9 la contract, fara justificarea vreunor costuri ale prestatorului".

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezulta ca SC A SA, in baza contractului de mentenanta material rulant, valabil pentru o perioada de 15 ani, a emis catre SC M SA facturile fiscale din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.03.2005 si din 30.06.2005. SC M SA a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi.

In factura din 08.10.2004 a fost inscrisa "c/v servicii standard contractul pentru perioada iulie, august, septembrie conform detaliu anexat".

In factura din 12.01.2005 a fost inscrisa "c/v servicii standard contractul pentru perioada octombrie, noiembrie, decembrie conform detaliu anexat".

In factura din 31.03.2005 a fost inscrisa "c/val servicii standard contractul pentru perioada ianuarie, februarie, martie conform detaliu anexat".

In factura din 30.06.2005 a fost inscrisa "c/val servicii standard contractul pentru perioada aprilie, mai, iunie conform detaliu anexat".

In detaliile aferente facturilor in cauza, contravaloarea serviciilor standard din facturi este defalcata pe componenta fixa si componenta variabila, iar pentru calculul de pret aferent partii fixe este trecuta o suma in valuta avand ca explicatie: "conform anexei 9.1 din contract".

In ceea ce priveste serviciile facturate, a caror contravaloare a fost detaliata pe cele doua componente, la dosarul cauzei au fost anexate documente constand in procese verbale de receptie ale comisiilor de specialitate ale SC M SA referitoare la serviciile prestate de

SC A SA in perioada 01.10.2004 - 30.06.2005, conform facturilor din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.03.2005 si din 30.06.2005.

Se retine ca prin adresa din 01.08.2006 Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili sa isi exprime punctul de vedere fata de documentele mai sus mentionate, transmise de catre aceasta Directiei generale de solutionare a contestatiilor prin "nota pentru completarea documentatiei la referatul privind solutionarea contestatiei formulata de SC M SA la decizia de impunere din 05.06.2006".

Urmare acestor solicitari, prin adresa din 06.09.2006, Directia generala de administrare a marilor contribuabili precizeaza ca din procesele verbale de receptie, intocmite de comisiile de specialitate ale SC M SA, referitoare la serviciile prestate de SC A SA in perioada 01.10.2004 - 31.06.2005, "rezulta ca pentru prestarile de servicii aferente componentei fixe nu s-au prezentat documente sau acte justificative care sa ateste ca aceste servicii au fost prestate efectiv in cantitatea si valoarea solicitata si nici nu s-a putut face dovada materiala a prestarii acestora".

De asemenea, Directia generala de administrare a marilor contribuabili precizeaza ca din procesele verbale rezulta ca pentru componenta fixa "subcomisia nu face aprecieri valorice si de calitate asupra lucrarilor executate", "subcomisia solicita prezentarea documentelor tehnice ce au stat la baza realizarii celor specificate in procesele verbale". Astfel, prin adresa din 06.09.2006, Directia generala de administrare a marilor contribuabili mentioneaza ca serviciile aferente componentei fixe nu au fost recunoscute de SC M SA si pe cale de consecinta nu au putut fi recunoscute nici de echipa de inspectie fiscala.

Se retine ca prin adresa din 18.09.2006, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat SC M SA sa prezinte documente din care sa rezulte detalierea serviciilor aferente componentei fixe, tarifele, cantitatea si valoarea serviciilor prestate, pentru fiecare factura in parte, precum si faptul ca acestea au fost prestate in totalitate de SC A SA, certificate si acceptate de S.C. M S.A. De asemenea, s-a solicitat SC M SA sa precizeze daca a achitat SC A SA contravaloarea serviciilor aferente componentei fixe inscrise in facturile din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.03.2005 si din 30.06.2005.

Urmare acestor solicitari, prin adresa din 22.09.2006, SC M SA precizeaza ca aferent componentei fixe, contravaloarea serviciilor au fost achitate astfel: factura fiscala din 08.10.2004 cu ordinele de plata din 05.11.2004 si din 28.02.2005; factura fiscala nr din 12.01.2005 cu ordinele de plata din 28.02.2005 si din 02.02.2005; factura fiscala din

31.03.2005 cu ordinele de plata din 27.04.2005 si din 01.06.2005; factura fiscala din 30.06.2005 cu ordinele de plata din 03.08.2005, 08.08.2005, 17.08.2005 si 24.05.2006.

Totodata, se retine ca prin adresa din 22.09.2006, in sustinerea contestatiei, SC M SA a transmis Directiei generale de solutionare a contestatiilor documentele anexate la paginile 1 - 245, vol. IV. Din analiza acestora se retin urmatoarele:

Pentru factura din 30.06.2005 este anexata o lista a serviciilor standard "cuantificabile fizic referitoare la depouri si uzina pentru inspectie, factura, trimestrul IV 2005, 01.04.2005 - 30.06.2005". In aceasta lista semnata si stampilata de SC A SA sunt enumerate serviciile constand in renovare, reamenajare, imbunatatire, intretinere depouri si uzina pentru inspectie, efectuate la depoul C, depoul P, depoul I si uzina M.

Se retine ca aceasta lista contine o coloana referitoare la "total servicii standard cuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in EUR" in dreptul careia este trecuta o suma in euro, precum si o coloana referitoare la "total servicii standard cuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in ROL, fara TVA, curs de schimb 30/06/2005 1 EUR = 36.050 ROL", in dreptul careia este trecuta o suma in lei.

De asemenea, aferent facturii din 30.06.2005 este anexata o "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul II 2005, 01.04.2005 - 30.06.2005".

Se retine ca in aceasta lista sunt mentionate urmatoarele servicii: mentenanta sculelor speciale, curatenia depourilor si uzinei, mentenanta vehiculelor pentru depouri si uzina, eliminarea azbestului din parcul astra si parcul linia 4 si din anumite parti ale depoului si uzinei, respectarea regulamentului privind protectia impotriva incendiilor pentru vagoanele astra si vagoanele linia 4, managementul proiectului, engineering si documentatie, managementul si raportarea indicatorilor de performanta, managementul achizitiilor si stocurilor, planificarea miscarii vagoanelor in depouri, managementul intretinerii si configurarii vagoanelor, legatura cu activitatile beneficiarului, suport IT pentru operatiunile de mentenanta, uneltele de mana si echipamentul de protectie pentru angajati, utilitati in depouri si uzina, paza depourilor si uzinei, instruirea personalului de intretinere, siguranta electrica si de manevra in depouri si uzina, sistemul de calitate ISO.

De asemenea, si acesta lista contine o coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in EUR", in dreptul careia este trecuta o suma in euro, precum si o

coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in ROL, fara TVA, curs de schimb 30/06/2005 1 EUR = 36.050 ROL", in dreptul careia este trecuta o suma in lei.

Pentru factura din 31.03.2005 este anexata o lista a serviciilor standard "cuantificabile fizic referitoare la depouri si uzina pentru inspectie, factura, trimestrul I 2005, 01.01.2005 - 31.03.2005". In aceasta lista semnata si stampilata de SC A SA sunt enumerate serviciile constand in renovare, reamenajare, imbunatatire, intretinere depouri si uzina pentru inspectie, efectuate la depoul C, depoul P, depoul I si uzina M.

Se retine ca aceasta lista contine o coloana referitoare la "total servicii standard cuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in EUR" in dreptul careia este trecuta o suma in euro, precum si o coloana referitoare la "total servicii standard cuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in ROL, fara TVA, curs de schimb 31/03/2005 1 EUR = 36.712 ROL", in dreptul careia este trecuta o suma in lei.

De asemenea, aferent facturii din 30.06.2005 este anexata o "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul I 2005, 01.01.2005 - 31.03.2005".

Se retine ca in aceasta lista sunt mentionate aceleasi servicii inscrise in "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul II 2005, 01.04.2005 - 30.06.2005", servicii anterior precizate.

De asemenea, si acesta lista contine o coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in EUR", in dreptul careia este trecuta o suma in euro, precum si o coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in ROL, fara TVA, curs de schimb 05/04/2005 1 EUR = 36.712 ROL", in dreptul careia este trecuta o suma in lei.

Pentru factura din 12.01.2005 este anexata o "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul IV 2005, 01.10.2004 - 31.12.2004".

Se retine ca in aceasta lista sunt mentionate aceleasi servicii inscrise in "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul II 2005, 01.04.2005 - 30.06.2005", precum si in "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul I 2005, 01.01.2005 - 31.03.2005", servicii anterior precizate.

De asemenea, si acesta lista contine o coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura

in EUR", in dreptul careia este trecuta o suma in euro, precum si o coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in ROL, fara TVA, curs de schimb B.N.R. 01.01.2005 1 EUR = 39.663 ROL", in dreptul careia este trecuta o suma in lei.

Aferent facturii din 08.10.2004 este anexata o "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul III 2004, 01.07.2004 - 30.09.2004".

Se retine ca in aceasta lista sunt mentionate aceleasi servicii inscrise in "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul II 2005, 01.04.2005 - 30.06.2005", in "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul I 2005, 01.01.2005 - 31.03.2005" si in "lista informativa servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura, trimestrul IV 2005, 01.10.2004 - 31.12.2004", servicii anterior precizate.

De asemenea, si acesta lista contine o coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in EUR", in dreptul careia este trecuta o suma in euro, precum si o coloana cu "total servicii standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe factura in ROL, fara TVA, curs de schimb B.N.R. 0.10.2004 1 EUR = 41.068 ROL", in dreptul careia este trecuta o suma in lei.

Se retine ca serviciile mentionate anterior, cuprinse in listele informative a serviciilor standard necuantificabile fizic aferente componentei fixe din facturi, se regasesc in serviciile standard mentionate in anexa 4 la contract.

Totodata, se retine ca la dosarul cauzei, aferent facturii din 12.01.2005 in care a fost inscrisa contravaloarea serviciilor standard pentru perioada octombrie, noiembrie si decembrie 2004, a fost anexata o situatie a lucrarilor "realizate sau in curs de desfasurare" pentru perioada 01.10.2004 - 31.12.2004, respectiv: la depoul pantelimon - reamenajare/vopsire/iluminat, la depoul I - iluminat, la uzina M - iluminat, vestiare/dusuri/instalatii sanitare, amenajare P+3, dezasetizare, infrastructura informatica si telecomunicatii si audit mediu depouri si uzina, fiind prevazute tarifele pe fiecare lucrare in parte.

Se retine ca au fost intocmite procese verbale comune "de certificare a lucrarilor executate in depoul P", incheiate in data de 03.02.2005 intre subcomisiile "M - CSp", "M - EE", "M - EM" si A SA, procese verbale comune "de certificare a lucrarilor executate in depoul

C", incheiate in data de 07.02.2005, procese verbale comune "de certificare a lucrarilor executate in depoul I", incheiate in data de 04.02.2005, procese verbale comune de "certificare a lucrarilor executate in uzina de reparatii rame metrou M" , intocmite in data de 08.02.2005, intre subcomisiile mai sus mentionate.

La dosarul cauzei aferent facturii din 08.10.2004, sunt anexate situatii cu investitiile realizate de SC A SA la depoul P, depoul C, depoul I, uzina M, fiind mentionate lucrarile efectuate si tarifele pentru fiecare lucrare in parte.

De asemenea, pentru lucrarile de investitii mai sus mentionate, este anexata situatia "investitii - detalieri" prin care sunt detaliate serviciile efectuate la fiecare depou si uzina.

Se retine ca au fost anexate procese verbale comune de certificare a lucrarilor executate la uzina de reparatii rame metrou M, la depoul I, la depoul C, la depoul P.

O parte din procesele verbale comune de certificare a lucrarilor executate fac referire la procesele verbale inscrise in facturile fiscale fiscale emise de SC A SA. Astfel prin procesele verbale de certificare a lucrarilor executate, intocmite in datele de 03.02.2005, de 07.02.2005, de 04.02.2005 si de 08.02.2005, fac referire la actele din 18.01.2005 mentionate in factura din 12.01.2005.

Prin urmare, se retine ca societatea a prezentat anexe la facturile fiscale din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.03.2005 si din 30.06.2005 prin care sunt mentionate serviciile aferente componentei fixe, precum si tarifele pentru aceste servicii, documente ce nu au fost avute in vedere si nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale.

Referitor la precizarea organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca serviciile aferente componentei fixe nu au fost recunoscute de SC M SA si pe cale de consecinta nu au putut fi recunoscute nici de echipa de inspectie fiscala, precizand faptul ca in procesele verbale de receptie, pentru "componenta fixa", "subcomisia nu face aprecieri valorice si de calitate asupra lucrarilor executate" si "solicita prezentarea documentelor tehnice ce au stat la baza realizarii celor specificate in procesele verbale", se retine:

Prin adresa din 31.01.2005, Unitatea de Management a Trezoreriei Statului, comunica SC M SA urmatoarele:

"Referitor la solicitarea de a prezenta documente justificative anexate facturii de catre A, va comunicam ca pretentia M este netemeinica si nelegala. Documentele care stau la baza acceptarii

*facturii sunt cele prin care M constata daca prestatorul a efectuat serviciile conform angajamentelor asumate prin contract **prestatorul nu are obligatia de a justifica propriile costuri**.*

In acelasi sens este si adresa din 14.04.2005 a Cabinetului secretarului de stat, Dragos Neacsu.

Mai mult, din analiza proceselor verbale de certificare a lucrarilor executate de SC A SA rezulta ca nu in toate situatiile SC M SA a solicitat documentatia tehnica. Exemplu: procesul verbal incheiat la data de 06.01.2005. Prin procesul verbal intocmit in data de 14.01.2005, se precizeaza ca "SC A SA a pus la dispozitia subcomisiei M CSP documentatia tehnica ce a stat la baza realizarii lucrarilor de mai sus".

Prin procesul verbal comun de certificare a lucrarilor executate in depoul P, intocmit in data de 06.01.2005, in ceea ce priveste inlocuirea a 80 de usi WC, se mentioneaza: "referitor la aceasta prestatie, comisia a constatat pe teren inlocuirea a numai 13 buc. usi tamplarie PVC".

In ceea ce priveste procesul verbal de receptie referitor la serviciile constand in "montat obiecte sanitare, armaturi - 5 vase wc, 6 pisoare, 7 spalatoare" se precizeaza: "S-a realizat. Cele de mai sus au fost prinse in procesul verbal din data de 06.01.2005.

In ceea ce priveste serviciile constand in "montat calorifere - 2 buc." se precizeaza: "S-a realizat. Montarea a fost consemnata in procesul verbal din data de 06.01.2005".

Referitor la serviciile constand in "montat obiecte sanitare, armaturi - 2 vase wc, 5 dusuri, 8 spalatoare, 8 oglinzi" se precizeaza: "S-a realizat. cele de mai sus au fost prinse in procesul verbal din data de 06.01.2005, mai putin cele 8 oglinzi".

Avand in vedere cele de mai sus, precum si constatarile organelor de inspectie fiscala, in ceea ce priveste serviciile facturate de SC A SA, aferente partii fixe, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au verificat realitatea operatiunilor din punct de vedere al punerii in executare a contractului de mentenanta material rulant incheiat intre cele doua societati, daca serviciile facturate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, daca au fost efectuate in totalitate astfel incat sa se poata stabili daca SC M SA poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor inscrise in facturile fiscale din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.03.2005 si din 30.06.2005.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in

perioada verificata, se va desfiinta capitolul referitor la taxa pe valoarea adaugata din decizia de impunere din 08.05.2006 urmand ca alte organe de inspectie fiscala decat cele care au incheiat Decizia de impunere sa procedeze la o noua verificare tinand cont de cele precizate prin prezenta decizie precum si de documentele anexate de societate in sustinerea contestatiei.

3) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata reprezentand diferenta dintre taxa pe valoarea adaugata inregistrata in evidentele contabile in anul 2004 aferenta avansului facturat de SC A SA si taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale emise ulterior pentru contravaloarea serviciilor efectuate si prin care s-a efectuat regularizarea acestui avans.

In fapt, cu factura din 01.06.2004 SC A SA factureaza catre SC M SA avansul in suma de w euro, conform art. 8.5 alin. 2 din contractul din 20.11.2003, la un curs de 40.506 lei. Astfel, valoarea in lei a avansului facturat a fost o suma din care taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

La data emiterii facturilor de prestari servicii avansul a fost stornat la alte cursuri valutare: prin factura din 08.10.2004 la un curs de 41.068 lei/euro, prin factura din 12.01.2005 la un curs de 39.663 lei/euro, prin factura din 31.05.2005 la un curs de 36.712 lei/euro, prin factura din 30.06.2005 la un curs de 36.050 lei/euro. Astfel a rezultat taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei inscrisa in facturile de prestari servicii emise de SC A SA, facturi prin care a fost stornat avansul incasat conform facturii din 01.06.2004.

SC M SA a inregistrat in evidentele contabile taxa pe valoarea adaugata deductibila reprezentand diferenta dintre taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

In drept, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (3) si alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal mentionate la pct. 1 din prezenta decizie.

Potrivit pct. 18 Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal "*pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii contractate în valută, a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, baza de impozitare se corectează cu diferența de*

preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării față de cel utilizat la data livrării/prestării. Furnizorul/prestatorul este obligat să emită factura fiscală pentru diferențe de preț în plus sau în minus. Pentru facturile de avansuri regularizarea se efectuează astfel: la data livrării/prestării facturile de avans se stornează integral și se emite factura fiscală pentru contravaloarea integrală a bunurilor livrate și/sau serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determină prin însumarea sumelor evidențiate în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecărui avans, evidențiind și taxa pe valoarea adăugată aferentă, astfel încât suma facturată beneficiarului să nu fie majorată artificial, respectiv redusă, datorită creșterii/descreșterii cursului de schimb de la data livrării/prestării față de cel de la data încasării de avansuri. În cazul în care există diferențe în valută între contravaloarea integrală a bunurilor livrate și/sau serviciilor prestate și suma avansurilor încasate, aceasta va fi convertită în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculându-se și taxa pe valoarea adăugată aferentă", iar potrivit pct. 61 alin. (1) "regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii contractate în valută a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar de la data încasării se aplică prevederile pct. 18."

Având în vedere cele de mai sus se reține că la data prestării facturile de avans se stornează integral și se emite factura fiscală pentru contravaloarea integrală a serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determină prin însumarea sumelor evidențiate în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecărui avans, evidențiind și taxa pe valoarea adăugată aferentă, astfel încât suma facturată beneficiarului să nu fie majorată artificial, respectiv redusă, datorită creșterii/descreșterii cursului de schimb de la data prestării față de cel de la data încasării de avansuri.

Astfel, regularizarea facturii de avans din 01.06.2004 în care a fost înscris avansul în suma de w euro, la un curs de 40.506 lei se efectuează la data emiterii facturilor de prestări servicii prin stornarea avansului la cursul de schimb din data încasării acestuia.

Se reține că societatea, prin facturile din 08.10.2004, din 12.01.2005, din 31.05.2005 și din 30.06.2005 emise pentru prestările de servicii efectuate, pentru care a fost încasat avansul în suma de w euro,

a stornat avansul incasat la alt curs valutar decat cel de 40.506 lei/euro mentionat in factura din 01.06.2004, respectiv la cursurile de de 41.068 lei/euro, 39.663 lei/euro, 36.712 lei/euro si 36.050 lei/euro.

In consecinta, societatea nu are drept de deducere pentru TVA reprezentand diferenta dintre taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, aferenta avansului in scris in factura din 01.06.2004 emisa de SC A SA si taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei inscrisa in facturile de prestari servicii emise ulterior de SC A SA si prin care a fost stornat avansul incasat conform facturii din 01.06.2004.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 145 alin. (3), art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 18 Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 179, art.180 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1) Anularea punctului 2.1.1 al Deciziei de impunere din 08.05.2006 emisa de Directia generala de administrare a marilor contribiabili pentru taxa pe valoarea adaugata.

2) Desfiintarea Deciziei de impunere din 08.05.2006 intocmita de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribiabili, pentru taxa pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

3) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC M SA** pentru taxa pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.