

DECIZIA nr 760/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SA, inregistrata la
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizat de Serviciul inspectie fiscala 3 - AFP pentru Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. X, cu privire la contestatia formulata de **SC X SA**, cu sediul in X.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **25.04.2014**, inregistrata la DGRFPB sub nr. X si reinregistrata sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, comunicata in data de **01.04.2014**, emisa de AFP Contribuabili Mijlocii a Municipiului Bucuresti – Activitatea de inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA neacceptata la rambursare in valoare de x lei aferenta facturii x emisa de SC X SA :

Vanzarea substantelor farmaceutice catre X SA in anul 2001 s-a facut in scopul comercializarii la extern in Rep Moldova in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Conform prevederilor contractuale, respectiv conform procesului-verbal de custodie incheiat in data de 18.03.2004, partile au convenit de comun acord returul partial sau total al marfurilor.

Vanzarea catre X in anul 2001 si vanzarea catre contestatara in anul 2011 sunt operatiuni reale, iar toate inregistrarile contabile si declaratiile depuse de cele doua societati au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Achizitia marfurilor din anul 2011 a urmarit valorificarea acestora, astfel incat o parte au fost comercializate, iar o parte au fost utilizate in procesul de productie., in vederea vanzarii productiei proprii si a obtinerii de venituri.

Organele de inspectie fiscala desi contesta vanzarile din anul 2001, nu au precizat in clar ce documente ar trebui prezentate de societate pentru a certifica natura bunurilor cumparate.

Mai mult, noua echipa de inspecta contesta constatarile echipei de inspectie anterioare cu privire la inventarul inopinat efectuat la sediul contestatarii, cand au fost identificate toate substantele, nefiind constatate diferente fata de stocul scriptic, conform procesului-verbal nr. X si nefacandu-se referiri la degradarea calitativa a bunurilor.

De asemenea, organele de inspectie fiscala sustin ca marfurile care au facut obiectul achizitiei sunt marfuri degradate, expirate si necorespunzatoare din punct de vedere calitativ, ignorand obligatiile societatii din contractul nr. X privind improspatarea produselor depozitate inainte de expirare in cantitati egale si corespunzatoare calitativ.

Operatiunea de reimprospatare a acestor marfuri a fost o operatiune extracontabila, ce nu a influentat parametrii financiar contabili ai niciuneia dintre societati si nu a avut nicio implicatie fiscala.

Societatea a pus la dispozitia organelor de control informatii si documente cu privire la cantitatile de Metronidazol si Acid ascorbic folosite in fabricarea produselor Arena in ultimii ani, fise de produs, note de predare, note de intrare receptie si factura de vanzare a celorlalte doua substante, Flumequine si Albendazol ce au fost valorificate prin vanzare la intern in luna noiembrie 2013.

In speta bunurile au fost valorificate fiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile nefiind vorba de bunuri degradate calitativ.

2. Referitor la TVA neacceptata la rambursare in valoare de x lei provenita din factura nr. x emisa de SC X SRL :

Achizitia are la baza o factura ce contine toate informatiile obligatorii necesare stabilirii dreptului de deducere, fiind destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, pentru respectarea standardelor europene impuse in industria farmaceutica si in vederea implementarii continue a progresului tehnico-stiintific, in conformitate cu cerintele ghidurilor ICH.

Societatea are obligatia de a efectua anual procese de amenajari si investitii la fabrica de medicamente – punctul de lucru din Voluntari pentru a se incadra in standardele prevazute de legislatia din domeniul sanatatii.

La terminarea lucrarilor de investitii contestatara a incheiat un contract de prestari servicii, obiectul contractului reprezentandu-l executarea lucrarilor de curatenie dupa constructor, curatenie interioara si exterioara in vederea desfasurarii in cele mai bune conditii a activitatii prestate.

La finalizarea serviciilor a fost intocmit un Proces-verbal de receptie a serviciilor de curatenie, precum si Situatiile de lucrari zilnice de unde reies toate operatiunile efectuate de prestator.

Motivul organelor de control potrivit caruia situatia de lucrari zilnice nu este semnata si stampilata de beneficiar este absurd, intrucat acest document nu este in masura sa certifice prestarea de servicii. Mai mult, la solicitarea organelor de control, documentul continand semnatura si stampila societatii a fost prezentat cu adresa nr. X, insa nu a fost acceptat.

Faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.

Fiecare flux de fabricatie al societatii este inspectat cu o anumita frecventa de Agentia Nationala a Medicamentelor, neacordandu-se un certificat GMP general valabil si lipsit de termen de valabilitate.

Intreaga documentatie privind serviciile achizitionate a fost depusa la DGFPMB cu adresa nr. X.

In concluzie, societatea solicita admiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor nr. x si nr. x, intrucat considera ca operatiunile sunt taxabile, reale si au fost efectuate in vederea obtinerii de venituri.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. nr. F-MJ x, AFP Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscala a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC X SA este inmatriculata la ORC sub nr. X si are CIF RO X.

1. Organele de control din cadrul AFP pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti au efectuat control la **SC X SA**, cu privire la DNOR nr. X, pentru perioada 01.08.2006 – 31.05.2011, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

Impotriva deciziei de impunere nr. X societatea a formulat contestatie, aceasta fiind solutionata de catre Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB prin Decizia nr. X, prin care s-a dispus desfiintarea partiala a actului atacat, cu privire la TVA in suma de x lei.

2. In baza deciziei nr. X, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti au procedat la reverificarea societatii incheind in acest sens Raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x si emitand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta serviciilor de curatenie achizitionate de la SC X SRL , pe motiv ca societatea nu a facut dovada prestarii efective in folosul operatiunilor sale taxabile, contrar art. 145 alin 2 din Codul fiscal;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta returului de marfa reprezentand Vitamina C, Albendazol, Metronidazol si Flumequine de la SC X SA, pe motiv ca societatea nu detine documente din care sa rezulte realitatea operatiunii economice si intrucat nu au fost respectate reglementarile legale in vigoare in materie de retur de marfa, respectiv art. 138 lit. a si b din Codul fiscal si pct. 20 din HG nr. 44/2004.

3.1 Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de curatenie achizitionate de la SC X SRL :

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de curatenie achizitionate de la SC X SRL, în condițiile în care nu face dovada ca serviciile au fost prestate in mod efectiv si in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de curatenie achizitionate de la SC X SRL, potrivit facturii fiscale nr. x, potrivit careia a fost facturata contravaloarea prestarii serviciilor de curatenie din perioada 01.07 – 30.10.2009,

conform contractului nr. x, pe motiv ca aceasta nu a facut dovada prestarii efective in folosul operatiunilor sale taxabile, contrar art. 145 alin 2 din Codul fiscal.

În drept, potrivit dispozitiilor art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2009:

“Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...) **(4)** Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator **ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**”

« **Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile. »

« **Art. 146. - (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). »

Norme metodologice:

“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 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. ”

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.**

De asemenea, în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

In speta, intre SC X SRL, in calitate de prestator si **SC X SA**, in calitate de beneficiar a fost incheiat contractul de prestare servicii nr. x avand ca obiect *“executarea la punctul de lucru din X, a lucrarilor de curatenie dupa constructor, curatenie interioara si exterioara in vederea desfasurarii in cele mai bune conditii a activitatii prestate de catre beneficiar”*.

Potrivit pct. 6.1 din contract “Prestatorul are urmatoarele obligatii:

- (...) sa asigure lucratorilor echipament de protectie si lucru corespunzator;
- sa utilizeze numai substante si echipamente certifiacte si aprobate de autoritatile nationale si internationale competente;
- (...) are obligatia de a folosi cele mai bune produse si substante.”

Conform situatiei de lucrari zilnice intocmita de prestator din care rezulta ca acesta efectueaza zilnic urmatoarele operatiuni:

- curatare grosiera dupa lucrari de constructii a intregii suprafete (5.859,28 mp desfasurata astfel: parter, etajul 1, etajul 2 si birouri);
- desprafuire suprafete tehnologice de productie, vestiare, grupuri sanitare, suprafete de depozitare, spalarea cu alcool a suprafetelor tehnologice, a utilajelor si a spatiilor de depozitare a materiilor prime si a produselor finite.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

- societatea, in calitate de producator de medicamente este obligata sa efectueze lucrari de curatenie si igienizare permanenta, cu atat mai mult cu cat are si certificare GMP (Good Manufacturing Products) incepand din anul 2007, ceea ce presupune ca se incadreaza in standardele prevazute de legislatia in domeniul sanatatii; potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, lunar se realizeaza lucrari de intretinere si curatenie interioara si exterioara, in conformitate cu avizul sanitar eliberat de institutiile in drept; din niciunul din documentele prezentate de societate nu rezulta care a fost cauza care a determinat necesitatea achizitiilor de servicii de curatenie, astfel ca nu se poate stabili daca serviciile respective sunt servicii achizitionate in baza contractului nr. x incheiat cu SC First Clean SRL sau sunt alte servicii de curatenie si igienizare pe care societatea are obligatia de a le achizitiona lunar in vederea respectarii standardelor prevazute de legislatia in domeniul sanatatii; de asemenea, conform situatiilor societatii, operatiunile sunt prezentate la modul general;

- in ceea ce priveste situatia zilnica de lucrari prezentata de societate, aceasta nu este semnata si acceptata de beneficiar, perioada de efectuare a serviciilor fiind de 90 de zile; faptul ca societatea a depus la discutia finala situatia respectiva, semnata si stampilata de beneficiar, nu prezinta relevanta, cata vreme dovezile prezentate de societate trebuie sa fie obiective (a se vedea jurisprudenta CEJ - cauzele C-147/98 Gabalfrisa, C-110/94 Inzo si C-268/83 Rompelman), iar caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul "pro causa" al inregistrurilor emise exclusiv de societatea contestatoare si prezentate in sustinerea cauzei si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatoare;

- prelevarea probelor de analiza microbiologica au fost efectuate de personal angajat al SC X SA, iar analizele microbiene au fost efectuate de personalul angajat al SC X SRL, persoana afiliata SC X, avand in vedere ca domnul X are calitatea de administrator si asociat in cadrul celor doua societati; de asemenea, evidenta efectuarii

igienizarii si fisa "Format de inregistrare a efectuării igienizării pe fiecare incapere" sunt semnate de catre 2 angajati ai SC X SA;

- factura de prestari servicii este emisa in data de 30.10.2009, iar procesul-verbal de receptie a lucrarilor este incheiat tot la data de 30.10.2009; in ceea ce priveste plata serviciilor achizitionate de la SC X SRL, din suma totala de X lei a fost achitata doar suma de 20.000 lei, iar pentru diferenta de X lei a fost emis biletul la ordin RNCB3AM nr. X, cu scadenta la data de 23.09.2014, adica dupa 5 ani de la data prestarii serviciilor; or, potrivit dispozitiilor art. 134¹ din Codul fiscal, in cazul serviciilor care determina decontari sau plati succesive, indiferent de modalitatea selectata prin contract pentru stabilirea faptului generator, d.p.d.v. al TVA, perioada de decontare pentru astfel de servicii nu poate depasi un an de la data efectuării; trebuie subliniat si faptul ca SC X SRL este declarata inactiva incepand cu data de 19.11.2012, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;

- in vederea indeplinirii obligatiilor contractuale, SC X SRL are obligatia de a avea angajata forta de munca (in anul 2009 avea 13 angajati) si de a achizitiona materiale de curatenie, dezinfectanti si alte accesorii; cu privire la achizitiile efectuate de SC X SRL, in perioada 01.07.2009 – 31.12.2009, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea datelor inregistrate in aplicatia ANAF - INFOPC, concluzionand urmatoarele:

- SC X SRL a inregistrat si declarat achizitii de bunuri cu valori semnificative de la SC X SRL in valoare de X lei, care la randul sau a declarat achizitii de bunuri de la SC Medina Modern SRL in valoare totala de X lei; aceasta din urma nu a depus nicio declaratie informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile de pe teritoriul national, deconturi de TVA si alte declaratii; prin urmare, "furnizorul principal de bunuri pentru realizarea lucrarilor de curatenie nu exista, este o achizitie fictiva";

- in aceeasi perioada in care s-a derulat contractul incheiat cu SC X SA, SC X SRL a declarat livrari de bunuri si servicii catre SC X SA, SC X SA, SC X SRL, SC X SA, toate aceste societati fiind afiliate SC X SA, in care domnul X are calitatea de asociat/administrator; unele dintre aceste societati au sedii si in alte locuri decat in Bucuresti/Ifov, respectiv in Satu Mare si Galati, ceea ce demonstreaza ca serviciile de curatenie efectuate de SC X SRL nu au putut fi prestate in mai multe locuri in acelasi timp.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca **SC X SA** nu a facut dovada ca serviciile facturate de SC X SRL sunt efective si in folosul propriilor operatiuni taxabile, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de x lei.

3.2 Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta marfurilor returnate de SC X SA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca este nedeductibila TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. x emisa de SC X SA pentru livrarea urmatoarelor produse: Vitamina C, Albenzadol, Metronizadol si Flumequin, pe motiv ca societatea nu detine documente din care sa rezulte realitatea

operatiunii economice si intrucat nu au fost respectate reglementarile legale in vigoare in materie de retur de marfa, respectiv art. 138 lit. b din Codul fiscal si pct. 20 din HG nr. 44/2004.

In drept, potrivit art. 11 alin 1 si 2, art. 138 lit. b) si art. 145 alin 1 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 12 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in cursul anului 2011:

Codul fiscal:

“**Art. 11. - (1)** La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, **autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** (...)”

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”

“**Art. 138.** - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

(..) **b)** în cazul **refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile** bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj. (...)”

Normele metodologice :

“(1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, **furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile.**

În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare .“

“**Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“**La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei**”.

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducere numai pentru achizitiile de bunuri/servicii care sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere, precum si alte documente care sa demonstreze realitatea achizitiilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. In luna mai 2011, societatea a dedus TVA in suma de x lei aferenta facturii fiscale nr. x emisa de SC X SA, in valoare de X lei, reprezentand „retur marfa” - produsele returnate cu aceasta factura fiind: vitamina C - 1.450 kg, albenzadol – 1000 kg, metronidazol 500 kg si flumequin 500 kg.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, dupa emiterea facturii de mai sus, pentru SC X SA s-a declansat procedura insolventei, iar la data de 21.05.2013 este declarat falimentul.

2. Conform documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, returul acestor bunuri este aferent unei livrari din anul 2001; in acest sens, se constata ca societatea contestata a livrat catre SC X SA, in baza facturii fiscale X, bunuri/marfuri reprezentand vitamina C - 2000 kg, albenzadol – 1000 kg, metronidazol 1000 kg si flumequin 500 kg.

3. Primul retur partial de produse s-a realizat in baza facturii X si anume metronidazol (500 kg), urmatorul retur a fost realizat conform facturii nr. X si reprezinta acid ascorbic – vitamina C (550 kg). Pretul unitar al substantelor chimico-farmaceutice la care s-a efectuat returul este acelasi cu acela de la livrare.

4. In data de 02.05.2001 intre SC X SA, in calitate de vanzator-depozitar si SC X SA, in calitate de achizitor – deponent a fost incheiat contractul de furnizare si depozit – custodie substante chimico-farmaceutice nr. X, incheiat pe o perioada de 10 ani cu posibilitatea prelungirii pe perioade de un an, avand ca obiect „*vanzarea de substante chimico-farmaceutice, conform comenzilor cumparatorului si depozitarea acestora pe*

perioada existenta a stocului. Marfurile vor putea fi ridicate de SC X SA esalonat in functie de necesitati."

Pct. IV - Pretul si modalitatea de plata: „preturile produselor sunt negociate de parti”, iar „plata se face prin compensare”.

Pct. V – 5.1 „Furnizorul depozitar se obliga:

- sa depoziteze si sa pastreze in custodie, in spatiile special amenajate si sa ia toate masurile necesare pastrarii, conservarii si gestionarii acestora in bune conditii si sa asigure masurile de paza si PSI a bunurilor lasate in custodie;

– sa improspateze produsele depozitate inainte de expirare, in cantitati egale si corespunzatoare calitativ ;

- de comun acord partile pot conveni returul total sau partial al produselor.”

5. De asemenea, in data de 02.07.2001 a fost incheiat Actul aditional nr. X, potrivit caruia „**partile au convenit de comun acord posibilitatea returului partial sau total** al produselor care fac obiectul contractului in urmatoarele situatii:

- SC X SA nu definitiveaza livrarea la export;

- SC X SA are nevoie pentru productia proprie;

- SC X SA are posibilitatea comercializarii la terti.

Gestionarea si intocmirea documentelor primare aferente produselor din custodie se face in numele si pentru X SA de catre SC X SA si nu implica costuri pentru SC X SA.”

Fata de cele mai sus prezentate se retin urmatoarele aspecte:

A. Potrivit prevederilor contractuale, SC X SA desi este proprietara bunurilor, evidenta din punct de vedere al gestiunii este realizata de SC X SA, inclusiv miscarea acestor stocuri.

B. In baza prevederilor art. 138 lit b din Codul fiscal, coroborat cu pct. 20 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in ceea ce priveste refuzurile totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, baza de impozitare se reduce, in acest sens, furnizorul avand obligatia să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, iar beneficiarul avand obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial; in acest caz se returneaza acelasi bun (marfa/substanta chimico-farmaceutica) care a fost livrat anterior, iar cauzele restituirii privesc cantitatea, calitatea sau pretul care sunt fie necorespunzatoare, fie neconforme.

Or, societatea nu a respectat dispozitiile legale in materie de retur de marfa, cata vreme furnizorul de bunuri nu a ajustat baza impozabilă a taxei si nu a emis si nu a transmis beneficiarului factura cu valorile înscrise cu semnul minus.

In ceea ce priveste retururile marfurilor din 2004 si 2011, administratorul societatii nu a oferit explicatii privind cauza care a determinat retururile respective, desi i s-au solicitat expres de catre organele de control.

C. Intrucat obiectul principal de activitate al SC X SA il constituie „fabricarea vopselelor, lacurilor, cernelii tipografice si masticurilor”, iar cel secundar il constituie intermedierea in comertul cu produse diverse”, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului societatii explicatii scrise; drept urmare, prin notele explicative din datele de 21.10.2013 si 01.11.2013, administratorul societatii a precizat ca scopul livrarii catre SC X SA a fost pur comercial, in vederea exportului in Moldova, in acest sens prezentand un document reprezentand corespondenta cu partenerul din Republica

Moldova, care in fapt constituie o oferta ferma pentru anul 2001 si care, potrivit precizarilor organelor de control, nu a fost onorata.

Prin urmare, bunurile care fac obiectul contractului nr. X nu urmau sa faca obiectul unui export, ci urmau sa fie folosite in procesul de productie al SC X SA.

D. Decizia pentru returul total sau partial al produselor apartine partilor de comun acord adica, domnului X, acesta avand calitatea de asociat si administrator la ambele societati comerciale, astfel ca intre cele doua societati SC X SA si SC X SA exista relatii de afiliere.

E. Potrivit constatarilor organelor de control facute in baza documentelor puse la dispozitia acestora de catre contestatara a rezultat ca „improspatarea” cu produse noi, astfel cum este prevazut in contract, a inceput in data de 12.12.2002, substantele erau transferate din gestiunea X SA/X in gestiunea X si folosite in procesul de productie al medicamentelor, substantele fiind inlocuite doar in fisa de magazie, importurile de substante fiind realizate de SC X SA pentru productia proprie de medicamente.

Documentele prezentate de societate cu privire la acest capat de cerere, respectiv facturile externe emise de SC X GmbH din Germania, nu reprezinta justificari pentru asa-zisele „improspatari” efectuate in conformitate cu prevederile contractuale pentru o perioada de 10 ani, ci doar simple aprovizionari pentru activitatea curenta, avand in vedere urmatoarele considerente:

- din explicatiile oferite de administratorul societatii, buletinele de analiza anexate prezinta si alte informatii si lotul supus analizei de laborator, cat si perioada de valabilitate, astfel ca aceste date pot fi luate in considerare decat daca sunt in corelatie, adica daca numarul lotului de produse care a fost achizitionat sa corespunda cu numarul lotului de produse pentru care este prezentat buletinul de analiza;

- potrivit buletinelor de analiza prezentate, emise de firmele producatoare, datele inscrise pe aceste buletine referitoare la lotul de produse supus analizei si termenele de valabilitate nu corespund cu datele din facturile externe prezentate;

- substantele farmaceutice vandute de contestatara catre SC X SA nu au fost supuse unui transfer intre depozite (intocmirea de avize de expeditie de la Arena catre Adma), iar marfurile vandute nu s-au miscat din depozitul SC X SA; avizele de expeditie prezentate sunt emise intre contestatara si alte societati si reprezinta imprumuturi restituite de substante farmaceutice;

- „improspatarea” lotului de materii prime s-a efectuat dupa 10 ani de la data achizitiei din Germania, iar transferurile realizate intre contestatara si SC X SA au fost efectuate la un interval de aproape o luna de zile.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca, in temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, coroborat cu art. 145 alin 2 din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au procedat corect la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei aferenta marfurilor returnate de SC X SA.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii, avand in vedere urmatoarele aspecte:

1. Referitor la nerespectarea principiului neutralitatii TVA:

Acest principiu nu este unul absolut, el actionand doar atunci cand cumparatorii sunt persoane impozabile care achizitioneaza in mod efectiv bunuri si servicii al caror cost sa se regaseasca in elementele de pret ale bunurilor livrate si serviciilor prestate in etapa urmatoare, astfel ca **persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri ori**

servicii sunt obligate sa demonstreze ca acestea sunt efective si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile proprii. In acest context, asa cum rezulta si din jurisprudenta comunitara, **statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care sa reiasa ca achizitiile efectuate** sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte, **principiul neutralitatii taxei neputand fi aplicat unor tranzactii artificiale**, fara legatura cu activitatile taxabile proprii ale persoanelor impozabile. Simpla achizitie a unor bunuri de catre o persoana impozabila nu este suficienta pentru deducerea taxei, intrucat intr-o atare ipoteza ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei formale prevazute de legislatie (detinerea facturii originale ca document justificativ) pentru ca o persoana impozabila ce are prevazut in obiectul sau de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile sa-si poate deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor din amonte. Dimpotriva, **neutralitatea taxei implica si indeplinirea conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile sa fie efective si sa se repercuteze in valoarea operatiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective.**

2. Referitor la faptul avizele de insotire a marfii dintre SC X SA si SC X SA atesta miscarea produsului de reimprospatare, fiind o operatiune extracontabila care nu influenteaza parametrii financiari contabili ai societatilor si nu are implicatii fiscale:

- operatiunea de improspatare a substantelor chimico-farmaceutice presupune, astfel cum este definita, o inlocuire a bunurilor existente cu altele noi care sa corespunda cerintelor tehnice, prezentandu-se si cauzele si conditiile care necesita aceasta operatiune;

- conditiile legale si intervalele de timp la care se face inlocuirea substantelor trebuie sa fie bine determinate;

- substantele inlocuite sunt considerate necorespunzatoare pentru scopul pentru care au fost achizitionate si pentru care este necesara luarea masurilor de valorificare prevazute de legislatia in vigoare si de procedurile elaborate de institutiile de resort;

- din punct de vedere fiscal „improspatarea” este o operatiune care presupune achizitionarea unor substante noi cu parametrii si conditii conforme cu standardele in materie, deci o cheltuiala in plus pentru societate;

- operatiunea de valorificare (neutralizare) a substantelor inlocuite implica efectuarea unor cheltuieli, deci exista implicatii fiscale.

3. *Referitor la inventarierea inopinata efectuata in anul 2011 la sediul SC X SA:*

Echipele de inspectie fiscala care au procedat la reverificarea societatii nu au efectuat nicio inventariere in acest sens, actuala verificare avand la baza constatari proprii pe baza documentelor prezentate de societate in timpul inspectiei fiscale. In acelasi sens, trebuie subliniat ca societatea a retinut in mod eronat ca organele de inspectie fiscala au considerat ca in speta este vorba de marfuri degradate, expirate, necorespunzatoare din punct de vedere calitativ, cata vreme aceste constatari au apartinut echipei de control care a verificat initial societatea.

4. Faptul ca SC X SA a colectat si achitat TVA in anul 2001 aferenta operatiunii de livrare a marfurilor catre SC X SA nu doveste in mod automat realitatea livrarii de marfuri de catre SC X SA catre SC X SA.

5. Societatea nu a facut dovada cu documente in ceea ce priveste argumentele sale; astfel, nici cu privire la faptul ca achizitia din anul 2011 a avut drept scop

valorificarea produselor prin utilizarea in productia proprie a substantelor Metronidazol si Acid ascorbic si prin vanzare in noiembrie 2013 a produselor Flumequine si Albendazol, nu a depus documente justificative.

6. Faptul ca societatea isi desfasoara activitatea cu persoane calificate sa analizeze, sa controleze si sa utilizeze substante chimice nu are nicio relevanta in ceea ce priveste modalitatea de inregistrare in evidentele contabile a tranzactiilor efectuate de societate cu diversi parteneri de afaceri si detinerea de documente justificative cu privire la aceste inregistrari.

Astfel, in speta, asa cum s-a retinut anterior, contestatoarea SC X SA nu a prezentat documentele care sa dovedeasca ca marfurile (substantele chimico-farmaceutice) facturate de SC X SA sunt efective si in folosul propriilor operatiuni taxabile, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134¹, art. 138 lit. b), art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, pct 20 din HG nr. 44/2004, art. 216 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x emisa de AFP Contribuabili Mijlocii a Municipiului Bucuresti – Activitatea de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.