



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



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

DECIZIA/2009 privind soluționarea contestației depusă de S.C. "S" S.A.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către S.C. "S" S.A. "Z" prin contestația înregistrată sub nr.*/2008 și de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regionala "B" prin adresa nr.*/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. */2009, asupra contestației formulată de S.C. "S" S.A., împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*/2008, a raportului de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 și a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.*/2008, întocmite de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regionala "B".

Contestația are ca obiect suma totală de *** ei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată în suma de ***lei și majorări de întârziere în sumă de ***lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii deciziei de impunere nr.*/2008 și a raportului de inspecție fiscală nr.*/2008, respectiv 05.12.2008, potrivit mențiunii olografe de ridicare a coletului prin care s-au transmis actele menționate mai sus, confirmată de ștampila cu dată a Oficiului postal "S" și de data depunerii contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală, respectiv 30.12.2008, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) 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.

I. S.C. "S" S.A. contestă decizia de impunere nr.*/2008, raportul de inspecție fiscală nr.***/2008, precum și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.***/2008, întocmite de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție fiscală Regionala "B" în ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ***lei pentru perioada 01.01.2006-31.12.2007 și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei, precum și majorări de întârziere în sumă totală de *** lei, motivând următoarele :**

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă

1. TVA dedusă pentru achiziționarea de băuturi alcoolice

Societatea precizează că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei dedusă în baza facturilor de achiziție băuturi alcoolice din lunile noiembrie și decembrie 2006, în sumă de *** lei, respectiv ianuarie și mai 2007, în sumă de *** lei, constatatarea organelor de inspecție fiscală este neîntemeiată deoarece aceste achiziții de băuturi alcoolice, care au generat TVA deductibil, au fost efectuate în scop de marketing, de promovare a activității desfășurate de către aceasta, cu ocazia diverselor evenimente organizate la sediul societății, respectiv vizite din partea potențialilor parteneri de afaceri, conferințe interne, invocând în acest sens prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

2. TVA dedusă de două ori pentru aceleași operațiuni

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate, în valoare totală de *** lei, aferentă unui număr de 2 (două) facturi de decontare emise de către un comisionar vamal în luna februarie 2006 pentru importul de bunuri prin intermediul său, comisionar cu care societatea avea încheiat un contract, conform căruia acesta se obligă să achite taxele vamale, comisionul vamal și TVA aferent importurilor în numele S.C. "S" S.A., ulterior solicitând rambursarea acestor sume de la S.C. "S" S.A., societatea consideră că referința la art.145 alin.(5) lit.a) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe baza căruia organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA aferent operațiunilor de import este incorectă deoarece acest articol, în vigoare la 31 ianuarie 2006 prevede care sunt operațiunile care dau drept de deducere a taxei.

3. TVA dedusă pentru servicii de audit la "T" S.A. și "D" S.A.

Societatea contestatoare consideră că, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Codul fiscal, este îndreptățită să deducă TVA în sumă totală de *** lei aferentă serviciilor de audit prestate în perioada februarie-mai 2006 de către societățile "P"SRL și "F"SRL, în baza contractelor încheiate cu S.C. "S" S.A., pentru S.C. "T" S.A. și S.C. "D" S.A., întrucât aceste servicii au fost efectuate în folosul activității S.C. "S" S.A.

Totodată, în susținerea considerentelor invocate, contestatoarea precizează că atât S.C. "T" S.A. cât și S.C. "D" S.A. sunt parteneri comerciali ai S.C. "S" S.A., fapt pentru care, ca parte a politicilor și regulilor existente la nivelul S.C. "S" S.A. privind administrarea riscurilor în relațiile cu partenerii săi de afaceri, societatea a considerat că efectuarea unui audit la cele două companii este necesară în vederea susținerii și dezvoltării relațiilor comerciale avute cu cele două societăți partenere, cu efect benefic pentru propria activitate, precum și în scopul de a furniza anumite garanții cu privire la capacitatea acestor societăți de a putea susține derularea contractelor comerciale existente cu S.C. "S" S.A. și implicit cu privire la capacitatea acestora de a onora angajamentele asumate prin contractele încheiate.

4. Evenimente deosebite

S.C. "S" S.A. consideră că este îndreptățită să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pentru desfășurarea evenimentelor de promovare "O", respectiv TVA în sumă de *** lei aferentă evenimentului din anul 2006 și TVA în sumă de *** lei aferentă evenimentului din anul 2007, întrucât acestea au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, respectiv în scopul promovării imaginii companiei și a produselor sale, precizând totodată că, în ceea ce privește cheltuielile efectuate în aceste scopuri nu au fost înregistrate din punct de vedere contabil în conturile de cheltuieli privind reclamă și publicitate din eroare, natura acestora fiind aceea de marketing și promovare, invocând în acest sens prevederile art.145 alin. (3), lit.a) din Codul fiscal în vigoare în anul 2006 și art.145 alin. (2), lit.a) din Codul fiscal în vigoare în anul 2007, coroborat cu art.11 alin.(1) din același act normativ.

5. Contract de consultanță S.C. "P"S.R.L.

Societatea contestatoare consideră că, în concordanță cu prevederile art.145 alin. (3), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2006 și art.145 alin. (2), lit.a) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2007, este îndreptățită să își exercite dreptul de deducere a TVA aferent serviciilor de consultanță oferite de S.C. "P" S.R.L., cu care societatea are încheiate contracte de consultanță, TVA în valoarea totală de *** lei aferentă facturilor emise de către S.C. "P" S.R.L. în anul 2006 și respectiv în valoarea totală de *** lei aferentă facturilor emise de către S.C. "P" S.R.L. în anul 2007, întrucât aceste servicii au fost contractate în scopul desfășurării activității sale economice.

Totodată, societatea precizează că din considerente de natură a serviciilor prestate de către S.C. "P" S.R.L., la momentul inspecției fiscale, departamentul financiar al societății nu dispunea de toate documentele solicitate de organele de inspecție fiscală, însă pe parcursul și ulterior inspecției fiscale au solicitat prestatorului o detaliere a activităților descrise în timesheet-urile (situația orelor și zilelor lucrate) care au fost puse la dispoziția inspectorilor fiscali, precum și rapoarte de activitate privind activitatea desfășurată de prestator, de la alte departamente din cadrul societății, în vederea aducerii de documente suplimentare care să probeze că serviciile au fost efectiv prestate în beneficiul său, urmând a fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv Anexa nr.3.

6. TVA dedusă pentru bunuri și servicii achiziționate pentru salariați și alte persoane care nu au nicio calitate la S.C. "S" S.A.

i) Cheltuieli pentru instalare și mutare a expatriatilor în și din România și cheltuieli cu chiria și utilitățile vicepreședintelui executiv

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, dedusă de societate în baza facturii nr.*/2007 emisă de S.C. "R" S.R.L. pentru servicii de transport-mutare, respectiv aferentă cheltuielilor de instalare și mutare a unui expatriat trimis în baza contractului încheiat cu "D" Spa, S.C. "S" S.A. precizează că și-a exercitat în mod corect dreptul de deducere a TVA aferent acestor cheltuieli, întrucât, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt efectuate în scopul desfășurării activităților taxabile, invocând în acest sens contractul încheiat cu "D" Spa - Anexa nr.5 -, conform căruia este obligată să : *"4.1 Pentru încredințarea Mandatarului(-ilor), Clientul este de acord să plătească Contractantului furnizor o sumă egală cu costurile salariale și alte beneficii de angajare ale Mandatarului(-ilor), precum și alte costuri incidente sau cheltuieli suportate de către Contractantul furnizor, direct sau*

indirect, în legătură cu încredințarea Mandatarului(-ilor)” și “4.4 Clientul va plăti costurile directe și cheltuielile survenite pe teritoriul României, incluzând dar nelimitându-se la costurile legate de masă și cazarea Mandatarului(-ilor), închirierea imobilelor și cheltuielile aferente, cazare la hotel, transport, divertisment, asigurare de autovehicule pentru uzul Mandatarului(-ilor) și orice alte cheltuieli rezonabile.”

ii) Cazare și masă pentru angajați și detașați

În susținerea exercitării corecte a dreptului de deducere a TVA în baza facturilor de cazare și masă, în sumă de *** lei în anul 2006 și respectiv în sumă de *** lei în anul 2007, societatea aduce ca argumente faptul că aceste cheltuieli au fost realizate de către angajați și detașați cu ocazia participării la mai multe întâlniri de afaceri care au avut loc în afara orașului în care aveau domiciliul, pentru încheierea de noi contracte atât cu beneficiari noi cât și cu clienți existenți, respectând prevederile art.145 alin. (3), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2006 și art.145 alin. (2), lit.a) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2007.

iii) Alte cheltuieli pentru persoane care nu au nicio calitate la S.C. “S” S.A.

Societatea, în susținerea acestui capăt de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, dedusă în baza facturii nr.*/2006 emisă de C S.R.L., reprezentând chirie locuințe, precizează că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul desfășurării activităților taxabile, cu respectarea prevederilor art.145 alin. (3), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au fost înregistrate în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu “E”și cu societatea “T”SA - Anexa nr.7 -, conform cărora *“4.1 Pentru încredințarea Mandatarului(-ilor), Clientul este de acord să plătească Contractantului furnizor o sumă egală cu costurile salariale și alte beneficii de angajare ale Mandatarului(-ilor), precum și alte costuri incidente sau cheltuieli suportate de către Contractantul furnizor, direct sau indirect, în legătură cu încredințarea Mandatarului(-ilor)” și “4.4 Clientul va plăti costurile directe și cheltuielile survenite pe teritoriul României, incluzând dar nelimitându-se la costurile legate de maaă și cazarea Mandatarului(-ilor), închirierea imobilelor și cheltuielile aferente, cazare la hotel, transport, divertisment, asigurare de autovehicule pentru uzul Mandatarului(-ilor) și orice alte cheltuieli rezonabile.”*

iv) Cheltuieli cu chiria și utilitățile pentru locuința vicepreședintelui executiv

S.C. "S" S.A. consideră că și-a exercitat în mod corect dreptul de deducere a TVA, în sumă de ***lei, pentru facturile de chirie și utilități emise de S.C. "Y" S.R.L., în conformitate cu art.145 alin. (3), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, întrucât aceste cheltuieli au fost efectuate pentru locuința vicepreședintelui executiv "P" trimis în România în baza contractului încheiat cu "D" Spa și reprezintă parte a costului contractului încheiat, care trebuie suportate direct de către S.C. "S" S.A.

7. Măsuri simplificare-taxare inversă pentru lucrări de construcție montaj

Societatea consideră că anularea dreptului de deducere a TVA, în sumă totală de *** lei, aferent serviciilor de construcții-montaj achiziționate de către S.C. "S" S.A. în anul 2007 constituie o încălcare a principiului neutralității taxei, atât timp cât prestatorii respectivi au colectat la rândul lor TVA pe care au plătit-o bugetului de stat (în conformitate cu documentele și cu rapoartele de inspecție fiscală a respectivilor furnizori atașate la contestație), având loc o dublă impunere din punct de vedere a TVA pentru operațiunile respective, o dată la furnizorul de servicii și a doua oară la societatea "S" S.A.

În susținerea acestui capăt de cerere, societatea invocă art.3 lit.a) din Codul fiscal, referitor la neutralitatea "*măsurilor fiscale*", care se regăsește de asemenea și la art.11 din Codul de procedură fiscală, precum și faptul că neutralitatea TVA este unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul Uniunii Europene, principiu care este deseori invocat în deciziile emise de către Curtea Europeană de Justiție în judecarea diverselor cazuri privind TVA, respectiv Decizia CEJ în cazurile C-95/07 și C-96/07 - Anexa nr.9 la contestație -, conform căruia contribuabilii au dreptul la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții/servicii, dacă condițiile de substanță economică cerute în acest sens sunt îndeplinite, chiar dacă condițiile formale cerute de lege nu sunt întocmai îndeplinite.

8. TVA dedusă pentru servicii facturate de S.C. "B" S.R.L. și care nu au mai fost prestate

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de către S.C. "B" S.R.L., reprezentând valoarea rămasă neachitată din onorariul total stabilit la început de către cele două părți prin contractul

încheiat pentru prestarea de servicii de consultanță în management, respectiv suma de 1.424.073 lei, societatea contestatoare precizează faptul că aceasta constituie suma datorată de către S.C."S" S.A. pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale față de S.C. "B" S.R.L., iar în conformitate cu prevederile art.138, alin.(3), lit.b) din Codul fiscal, această sumă nu ar fi trebuit inclusă în baza de impozitare a TVA, adică prestatorul nu ar fi trebuit să colecteze TVA, totuși, chiar dacă, printr-o eronată aplicare a prevederilor Codului fiscal, prestatorul a colectat TVA, dreptul de deducere a TVA exercitat de către S.C."S" S.A. nu poate fi anulat, întrucât contravine principiului fundamental al neutralității, fapt ce ar conduce la o dublă impunere a sumei în cauză.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată

1. Facturi de stornare pentru produse nereturnate

S.C. "S" S.A. consideră că a procedat conform reglementărilor legale în vigoare, respectiv conform prevederilor art.138 lit.b) și ale art.159 alin.(2) din Codul fiscal, atunci când a decis stornarea valorii bunurilor refuzate de clienții săi, emițând în acest sens facturi de stornare, precizând că, în cursul anului 2006 a efectuat livrări de bunuri către diverși clienți din statele membre ale UE, iar conform contractelor comerciale încheiate de către societate cu clienții săi, aceștia au dreptul să refuze recepția și implicit plata produselor care nu corespund criteriilor de calitate agreeate cu S.C. "S" S.A., fapt pentru care societatea a decis ca produsele refuzate de clienții săi să nu mai fie returnate în România, deoarece costul transportului acestora din statele membre respective în România era prea mare.

Totodată, contestatoarea consideră ca neîntemeiat argumentul organelor de inspecție fiscală conform căruia S.C. "S" S.A. ar fi trebuit să colecteze 19% TVA, respectiv în sumă de *** lei, în legătură cu valoarea bunurilor refuzate de clienții săi, deoarece acestea nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de societate.

Având în vedere aceleași considerente, societatea contestă și suma de *** lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar în anul 2007 de organele de inspecție fiscală, aferentă facturii de stornare în valoare de *** lei, emisă de S.C. "S" S.A. către "K" din Austria, organele fiscale invocând aceeași motivație pentru refuzare ajustării bazei de impozitare.

2. Livrări înregistrate ca livrări intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere, pentru care nu există justificarea transportului

Contestatoarea consideră că nu avea obligația de a colecta TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri aferente celor 4 (patru) facturi în valoare totală de *** lei emise de către societate în cursul anului 2007, pentru care nu a putut să prezinte documente organelor de inspecție fiscală care să ateste faptul că bunurile au fost transportate din România în alte state membre ale UE, deoarece toate condițiile pentru justificarea scutirii de TVA, prevăzute la art.143 alin.(2) din Codul fiscal și la art.10 din OMFP 2222/2006 erau îndeplinite, subliniind faptul că legea română nu prevede, în mod expres, documentul CMR ca document exclusiv pentru justificarea faptului că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru UE, invocând totodată și art.138 alin.(1) din Directiva 112/2006/CE care prevede faptul că statele membre trebuie să scutească de TVA livrările intracomunitare de bunuri, în vederea evitării dublei impozitări și pentru a se asigura că TVA se plătește în principiu în statul în care are loc consumul bunurilor respective.

Totodată, societatea precizează că a contactat clienții beneficiari ai livrărilor respective pentru a obține din partea acestora fie confirmări scrise cu privire la faptul că bunurile care au făcut obiectul livrărilor respective au fost într-adevăr recepționate fie copii după documentele de transport CMR care atestă faptul că bunurile au fost transportate în alte state membre, dar inspectorii fiscali nu au luat în considerare documentele furnizate de societate și nici explicațiile furnizate de aceasta.

3.Operațiuni de achiziții intracomunitare înregistrate și declarate ulterior datei operațiunii

Societatea consideră că stabilirea de către organele de inspecție fiscală a obligației de a colecta și plăti TVA în valoare de *** lei aferentă achizițiilor intracomunitare, evidențiate într-un număr de 331 facturi în valoare totală de *** lei, la data emiterii facturii de către furnizorul intracomunitar, dar nu mai târziu de a cincisprezecea zi a lunii următoare efectuării operațiunii, este neîntemeiată întrucât organul fiscal a ignorat principiul fundamental care stă la baza sistemului de TVA existent la nivelul UE, respectiv principiul neutralității taxei, precum și faptul că, în conformitate cu prevederile art.132¹ alin.(1) coroborate cu prevederile art.151 și cele ale art.157 alin.(2) din Codul fiscal, achizițiile intracomunitare efectuate de către S.C. "S" S.A. sunt operațiuni taxabile în România, societatea fiind persoana responsabilă la plata TVA aferente prin mecanismul de taxare inversă, respectiv reflectarea de către aceasta a TVA atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă.

Totodată, contestatoarea consideră că anularea temporară de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA exercitat de

către societate s-a datorat ca urmare a unei erori formale, respectiv nedeclararea TVA aferentă atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă în decontul perioadei respective, situație în care societatea ar trebui să-și poată exercita dreptul de deducere a TVA aferentă atâta timp cât cerințele de fond/de substanță sunt îndeplinite.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. */2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ***/2008 contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regionala “B” au constatat următoarele :**

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2006-31.12.2007, organele de inspecție fiscală procedând la efectuarea inspecției fiscale pațiale, respectiv rambursarea taxei pe valoarea adăugată cu control ulterior, ca urmare a deconturilor de TVA aferente lunilor ianuarie 2006-decembrie 2007 depuse de către S.C. “S” S.A. “Z”, prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă totală de *** lei, și au analizat respectarea de către societate a prevederilor legislației în vigoare cu privire la modul de constituire, declarare, înregistrare și virare a taxei pe valoarea adăugată.

1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă

A) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă pe perioada 01.01.2006-31.12.2006

a) T.V.A. dedusă pentru achiziționarea de băuturi alcoolice

Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile noiembrie și decembrie 2006 societatea a înregistrat ca deductibilă taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, aferentă unui număr de 3 (trei) facturi de achiziție băuturi alcoolice, fără ca acestea să fie destinate revânzării sau prestării de servicii, încălcând astfel, prevederile art.145 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal.

b) T.V.A. dedusă de două ori pentru aceleași operațiuni

În luna februarie 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei pe baza a două facturi de decontare emise de comisionarul vamal, deși acestea nu conțin TVA, societatea deducând în același timp și TVA înscris în D.V.I. aferente acelorași operațiuni de import, încălcând prevederile art.145 alin.(5) lit.a) și art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, precum și

prevederile pct.22 (2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

c) T.V.A. dedusă pentru servicii de audit la "T" S.A. și "D" S.A.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în perioada februarie-mai 2006, a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei pentru servicii de audit efectuate de "P"S.R.L. la societatea "T" S.A. și de "F"S.R.L. la societatea "D" S.A., încălcând prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât aceste servicii de audit nu sunt destinate activității S.C. "S" S.A.

d) Evenimente deosebite

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât în perioada august-decembrie 2006 societatea a dedus nejustificat T.V.A. în sumă de *** lei pentru diverse achiziții (bunuri și servicii) destinate în principal pentru acțiunea „O”, eveniment care nu are legătură cu activitatea economică a societății, iar cheltuielile cu aceste servicii fiind înregistrate de societate ca nedeductibile fiscal.

e) Contract de consultanță S.C. "P"S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie-decembrie 2006, în baza facturilor de consultanță emise de către S.C. "P"S.R.L., societatea a dedus T.V.A. în sumă totală de *** lei, neputând să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste prestarea serviciilor prevăzute în contract, respectiv la facturile din perioada ianuarie-august 2006 nu sunt anexate niciun fel de alte documente justificative, iar la facturile din perioada august-decembrie 2006 sunt anexate tabele cuprinzând o serie de acțiuni care nu sunt în concordanță cu obiectivul contractului.

Întrucât societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să ateste că serviciile contractate au fost prestate, rapoarte de activitate ale consultantului, precum și faptul că nu au fost indicate persoanele din cadrul S.C. "S" S.A. care ar fi beneficiat de aceste servicii, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată pentru această sumă, în baza prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

f) T.V.A. dedusă pentru bunuri și servicii achiziționate pentru salariați și alte persoane care nu au nicio calitate la S.C. "S" S.A.

f.1.) Cheltuieli pentru instalare și mutare a expatriților în și din România

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei în baza facturii nr.*/2006 emisă de S.C. "R"S.R.L. reprezentând servicii de transport-mutare "Z"-Italia pentru dl.C, persoană care nu este și nici nu a fost salariat al S.C. "S" S.A. Întrucât această achiziție nu are legătură cu operațiunile taxabile ale societății, în baza prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate în această sumă.

f.2.) Cazare și masă pentru angajați și detașați

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada februarie-decembrie 2006, societatea a dedus T.V.A. în sumă de *** lei pentru facturi de cazare și masă pentru o serie de angajați, situație prezentată la anexa nr.22 la raportul de inspecție fiscală, pentru care nu au acordat drept de deducere în baza prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Totodată, organele de inspecție fiscală au anexat în copie, spre exemplificare, un număr de 2 (două) facturi emise de S.C. „Z” S.R.L. și S.C. „C” S.R.L.

f.3.) Alte cheltuieli pentru persoane care nu au nicio calitate la S.C. "S" S.A.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei în baza facturii nr.*/2006 emisă de S.C. „C”S.R.L. reprezentând chirie locuințe puse la dispoziția unor persoane care nu au nicio calitate la S.C. "S" S.A., fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate în această sumă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

B) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă pe perioada 01.01.2007-31.12.2007

a) Măsurile simplificare – taxare inversă pentru lucrări de construcții-montaj

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

modificată și completată prin Legea nr.343/2006, art.I, pct.138 și O.M.F.P. nr.155/2007 în ceea ce privește T.V.A. dedusă, în valoare totală de *** lei, aferentă unor facturi primite în anul 2007 pentru lucrări de construcții-montaj, situația facturilor, pentru fiecare furnizor în parte, pentru care nu au acceptat deducerea T.V.A. fiind prezentată în anexa nr.25, precum și 2 (două) facturi emise de S.C. "A" S.R.L. pentru exemplificare.

b) T.V.A. dedusă pentru achiziționarea de băuturi alcoolice

Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie și mai 2007 societatea a înregistrat ca deductibilă taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, aferentă unui număr de 2 (două) facturi de achiziție băuturi alcoolice, fără ca acestea să fie destinate revânzării sau prestării de servicii, încălcând astfel, prevederile art.145 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal.

c) T.V.A. dedusă pentru servicii facturate de S.C. "B" S.R.L. și care nu au mai fost prestate

Organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate în luna septembrie 2007 cu suma de *** lei, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că societatea a dedus T.V.A. în suma respectivă, în baza facturii nr.*/2007 emisă de S.C. "B" S.R.L., reprezentând, conform prevederilor contractuale, contravaloarea serviciilor considerate pentru perioada rămasă din contract, respectiv august 2007-iulie 2009, servicii care nu au mai fost prestate după data de 01.09.2007 ca urmare a sistării cu acordul părților a contractului de servicii de consultanță în management încheiat cu S.C. "B" S.R.L.

d) Evenimente deosebite

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât în perioada ianuarie-noiembrie 2007 societatea a dedus nejustificat T.V.A. în sumă de *** lei pentru diverse achiziții (bunuri și servicii) destinate în principal pentru acțiunea „O”, eveniment care nu are legătură cu activitatea economică a societății, cheltuielile cu aceste servicii fiind înregistrate de societate ca nedeductibile fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2007, societatea a revenit asupra tratamentului fiscal adoptat în privința acestui eveniment, diminuând T.V.A. deductibilă cu suma totală de

*** lei, pentru o parte din T.V.A. dedus inițial, situație în care organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere T.V.A. în sumă de *** lei.

e) Contract de consultanță S.C. "P" S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie-iulie 2007, în baza facturilor de consultanță emise de către S.C. "P" S.R.L., societatea a dedus T.V.A. în sumă totală de *** lei, neputând să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste prestarea serviciilor prevăzute în contract, respectiv la fiecare factură este atașat un tabel cuprinzând o serie de acțiuni care nu sunt în concordanță cu obiectivul contractului.

Întrucât societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să ateste că serviciile contractate au fost prestate, nici rapoarte de activitate ale consultantului, precum și faptul că nu au fost indicate persoanele din cadrul S.C. "S" S.A. care ar fi beneficiat de aceste servicii, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în această sumă, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

f) T.V.A. dedusă pentru bunuri și servicii achiziționate pentru salariați și alte persoane care nu au nicio calitate la S.C. "S" S.A.

f.1.) Cheltuieli cu chiria și utilitățile pentru locuința vicepreședintelui executiv

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei în baza facturilor emise de S.C. "Y" S.R.L. reprezentând chiria și utilitățile pentru locuința (2 apartamente de 458mp,) vicepreședintelui executiv "P", situație prezentată în anexa nr.28 la raportul de inspecție fiscală.

Întrucât aceste achiziții nu au legătură cu operațiunile taxabile ale societății, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate pentru perioada martie-mai 2007 în această sumă.

f.2.) Cazare și masă pentru angajați și detașați

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada ianuarie-decembrie 2007, societatea a dedus T.V.A. în sumă de *** lei pentru facturi de cazare și masă pentru o serie de angajați, situație

prezentată la anexa nr.22 la raportul de inspecție fiscală, pentru care nu au acordat drept de deducere în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Totodată, organele de inspecție fiscală au anexat în copie, spre exemplificare, un număr de 4 (patru) facturi emise de S.C. "P" S.R.L. și S.C. "C" S.R.L.

Pentru perioada **01.01.2006-31.12.2007**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în sumă totală de *** lei, respectiv *** lei pentru anul 2006 și *** lei pentru anul 2007.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată

A) Taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006

a) Facturi de stornare pentru produse nereturnate

În cadrul acțiunii de verificare fiscală, echipa de control a identificat un număr de 10 facturi de stornare, anexate în copie la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de *** lei emise de S.C. "S" S.A. către diverși clienți, reprezentând contravaloarea țevelor livrate și refuzate la plată de clienții respectivi, întrucât nu corespundeau calitativ sau au fost livrate în plus față de cantitățile comandate și care nu au mai fost returnate societății "S" S.A. datorită faptului că transportul acestora ar fi costat mai mult decât valoarea țevelor.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea T.V.A. în cotă standard de 19% asupra valorii stornărilor, respectiv în sumă de *** lei, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, considerând exigibilitatea T.V.A. pentru fiecare factură, data livrării efective a bunurilor, situație prezentată în anexa nr.32.

B. Taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007

a) Facturi de stornare pentru produse nereturnate

În cadrul acțiunii de verificare fiscală, echipa de control a identificat o (una) factură de stornare, anexată în copie la raportul de inspecție fiscală, în valoare totală de *** lei emisă de S.C. "S" S.A. către „K” din Austria, reprezentând contravaloarea țevelor livrate și refuzate la plată de clientul respectiv, întrucât nu corespundeau calitativ sau au fost livrate în plus față de cantitățile comandate și care nu au mai fost returnate societății "S" S.A.

datorită faptului că transportul acestora ar fi costat mai mult decât valoarea țevilor.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea T.V.A. în cotă standard de 19% asupra valorii stornării, respectiv în sumă de *** lei, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, considerând exigibilitatea T.V.A. data livrării efective a bunurilor, situație prezentată în anexa nr.32.

b) Livrări înregistrate ca livrări intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere, pentru care nu există justificarea transportului

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea T.V.A. în cotă standard de 19%, respectiv în sumă de ***lei, asupra valorii unor venituri înscrise într-un număr de 4 (patru) facturi, întrucât au constatat că societatea deși a considerat și tratat livrările din facturi ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de T.V.A., prin aplicarea prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, nu a putut prezenta la solicitările repetate ale organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, neîndeplinind astfel condițiile prevăzute la art.10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006.

c) Operațiuni de achiziții intracomunitare înregistrate și declarate ulterior datei operațiunii

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 331 de achiziții intracomunitare în valoare totală de *** lei, care au fost înregistrate în evidența contabilă și cuprinse în deconturile de T.V.A. și în Declarația recapitulativă 390 în perioade ulterioare datei efective a operațiunii.

În conformitate cu prevederile art.135 alin.(2) din Legea nr.571/2003, ale art.145 alin.(1) și ale art.146 alin.(1) din același act normativ, organele de inspecție fiscală, invocând totodată și punctul de vedere al Direcției generale de legislație și proceduri fiscale din cadrul A.N.A.F. exprimat prin adresa nr.*/2008, au constatat că pentru cele 331 operațiuni intracomunitare obligația colectării T.V.A. intervine la data facturii, în timp ce condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite în luna în care operațiunea a fost cuprinsă în decontul de T.V.A., fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea situației T.V.A. colectată prin care au stabilit **majorarea T.V.A. colectată** de contribuabil în luna achiziției intracomunitare cu T.V.A. aferentă acestor operațiuni, în

sumă de *** lei și totodată au **diminuat T.V.A colectată** de contribuabil în luna în care a fost înregistrată achiziția intracomunitară cu T.V.A. aferentă acestor operațiuni, în valoare de ***lei, iar pentru achizițiile efectuate în anul 2007 și declarate în anul 2008, societatea va înregistra diferența de *** lei în anul 2008.

Pentru perioada **01.01.2006-31.12.2007**, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de T.V.A. colectată în sumă de *** lei.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere până la data de ***2008 pentru suma totală de *** lei, reprezentând diferențe T.V.A. deductibilă în perioada 2006-2007 în sumă de *** lei și diferențe T.V.A. colectată în perioada 2006-2007 în sumă de *** lei, stabilind astfel în sarcina societății **majorări de întârziere** în sumă totală de *** lei, situație prezentată în anexa nr.47 la raportul de inspecție fiscală.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de *lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției în anul 2006, respectiv în anul 2007, de băuturi alcoolice în condițiile în care acestea sunt destinate acțiunilor de protocol, respectiv nu sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.**

În fapt, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei în baza facturilor de achiziție băuturi alcoolice, respectiv în sumă de *** lei pentru achizițiile din lunile noiembrie și decembrie 2006 și în sumă de *** lei pentru achizițiile din lunile ianuarie și mai 2007, neacceptată la deducere de către organele de inspecție fiscală întrucât băuturile achiziționate nu erau destinate revânzării sau prestării de servicii, societatea încălcând astfel, prevederile art.145 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 26.08.2006-31.12.2006:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Totodată, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Din aceste prevederi legale rezultă că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, în cadrul aceluiași articol legiuitorul reglementează excepțiile de la regimul dreptului de deducere. Astfel, potrivit alin.(7) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 26.08.2006-31.12.2006:

„(7) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată pentru:

[...]

b) băuturi alcoolice și produse din tutun destinate acțiunilor de protocol.”

Deci, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice, respectiv produse din tutun nu poate fi dedusă în situația în care acestea sunt destinate acțiunilor de protocol, în timp ce, începând cu data de 01.01.2007, sunt aplicabile prevederile alin.(5) lit.b) ale art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care modifică și în același timp completează prevederile anterioare, potrivit cărora:

„(5) Nu sunt deductibile:

[...]

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”

Astfel, conform noilor prevederi legale, **taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun nu este deductibilă, excepție făcând cele care sunt destinate revânzării sau prestării de servicii.**

Din analiza facturilor nr.*/2006 și nr.*/2006 emise de S.C. „H” S.A. și a notelor de plată anexate la aceste facturi se reține că acestea reprezintă **consumație bar, inclusiv băuturi alcoolice** și restaurant pentru un număr de 16 persoane, societatea deducând întreaga taxă pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, conform documentelor * și *, anexa nr.15 la raportul de inspecție fiscală, respectiv inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă băuturilor alcoolice consumate în sumă de * lei. Totodată, din analiza facturii nr.*/2006 furnizor S.C. „S” S.A., se reține că S.C. “S” S.A. a achiziționat un număr de 1150 butelii de *vin spumant*, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei.

Față de aspectele menționate mai sus, rezultă că bunurile achiziționate de societate au fost **destinate acțiunilor de protocol**, respectiv prin oferirea de *mese și tratații* partenerilor de afaceri sau potențialilor parteneri de afaceri, precum și prin *acordarea de cadouri*, situație în care **taxa pe valoarea adăugată aferentă băuturilor alcoolice destinate acțiunilor de protocol nu poate fi dedusă**, în conformitate cu prevederile legale speciale, clar definite cu trimitere directă la natura bunurilor în cauză, respectiv art.145 alin.(7) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 26.08.2006-31.12.2006.

Totodată, din analiza facturii nr.*/2006 emisă de „A” S.R.L., înregistrată în contabilitatea societății în data de 08.01.2007 și în baza căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de * lei, conform documentului * anexat în copie la dosarul contestației, se reține că societatea “S” S.A. **a achiziționat 58 buc. „set cadouri vin cf. ctr. I, anexa 34”**. Având în vedere data înregistrării acestei facturi în contabilitatea societății raportată la prevederile legale aplicabile perioadei în cauză și totodată având în vedere și precizările societății în susținerea acestui capăt de cerere, conform cărora achizițiile de băuturi alcoolice au fost utilizate în principal în scopuri de marketing, cu ocazia diverselor evenimente organizate la sediul societății, rezultă că aceste achiziții nu au fost destinate revânzării sau utilizării pentru prestări

de servicii, situație în care taxa pe valoarea adăugată aferentă băuturilor alcoolice astfel achiziționate nu este deductibilă, societatea prin deducerea acestei taxe pe valoarea adăugată încălcând prevederile art.145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2007.

În ceea ce privește factura nr.*/2007 emisă de S.C. „M” S.R.L., se reține că aceasta reprezintă în principal masă servită, în conformitate cu nota de plată anexată la această factură și în care sunt detaliate produsele servite, respectiv **băuturile alcoolice consumate**, factură în baza căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru întreaga taxă pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta, conform documentului * anexat în copie la raportul de inspectie fiscală, deci și pentru băuturile alcoolice consumate, respectiv pentru suma de * lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă vinului consumat, societatea încălcând astfel prevederile art.145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2007, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, acestea nu sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației și prevederile legale aplicabile speței în cauză, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societatea în anul 2006 cu suma de * lei și în anul 2007 cu suma de * lei, întrucât **taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă pentru băuturile alcoolice destinate acțiunilor de protocol și/sau pentru achiziția de băuturi alcoolice care nu sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii**, în funcție de prevederile legale incidente perioadei în care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *lei**, în baza prevederilor art.145 alin.(7) lit.b), respectiv alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate la data efectuării operațiunilor de către societatea contestatoare.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „*are dreptul de deducere integral a TVA aferentă achizițiilor respective, atâta timp cât acestea au fost efectuate în scopul promovării produselor sale, promovării relațiilor cu partenerii săi de afaceri [...]*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut mai sus din analiza facturilor rezultă că băuturile alcoolice achiziționate,

consumate la bar și/sau restaurant au fost destinate acțiunilor de protocol *ocasionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri* și nu efectuate în scop de marketing, pentru studiul pieței, pentru promovare pe piețe noi sau existente, pentru participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, pentru editarea de materiale informative proprii.

Mai mult, se reține că obiectul principal de activitate al societății îl reprezintă „*producția de ****”, societatea având posibilitatea, prin participarea la târguri și expoziții, misiuni de afaceri, editarea și distribuirea de materiale informative proprii, acordarea de mostre, să promoveze aceste produse din producția proprie, or **băuturile alcoolice achiziționate**, respectiv cele 1150 butelii de vin spumant, precum și **băuturile alcoolice consumate** la bar și/sau restaurant, neîncadrându-se în categoria produselor proprii ale societății, respectiv tuburi, țevi, profile tubulare din oțel, etc., rezultând astfel destinația **de protocol** a acestor achiziții.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în vamă de un comisionar vamal în contul S.C. “S” S.A. pentru două operațiuni de import efectuate în lunile ianuarie și februarie 2006 și pentru care comisionarul vamal a emis facturi de decontare pentru plăți în numele clientului, în condițiile în care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent acestor operațiuni de import în baza declarațiilor vamale de import.**

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarațiile vamale de import în sumă totală de *** lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă D.V.I. nr.I***/2006 și în sumă de *** lei aferentă D.V.I. nr.I***/2006.

Totodată, în luna februarie 2006, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru aceleași sume și pentru aceleași două operațiuni de import pe baza facturilor nr.***/2006 în valoare de *** lei, reprezentând „*taxa pe valoarea adăugată în vamă DVI: ***/2006*” și nr.***/2006 în valoare de *** lei reprezentând „*taxa pe valoarea adăugată în vamă DVI: I ***/2006*”, emise de comisionarul vamal S.C. „T” S.R.L. cu care societatea avea încheiat un contract conform căruia comisionarul se obliga să achite taxele vamale, comisionul vamal și taxa pe valoarea adăugată aferente importurilor în numele S.C.”S” S.A., ulterior prestatorul solicitând rambursarea acestor sume de la client.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ***lei de două ori pentru aceleași operațiuni de import, o dată, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarațiile vamale de import aferente celor două operațiuni de import și încă o dată pe bază de facturi de decontare emise de comisionarul vamal, facturi care nu conțin taxă pe valoarea adăugată, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(5) lit.a) și art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile pct.22 alin.(2) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

În drept, potrivit art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import în cauză:

“(3) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:

[...]

e) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia;”

Totodată, legiuitorul prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal aduce completări în ceea ce privește prevederile legale mai sus menționate, astfel, în conformitate cu pct.22 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.137 alin.(3) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diverși", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită.”

Mai mult, legiuitorul reglementează în cadrul art.145 la alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import în cauză, excepțiile de la regimul dreptului de deducere. Astfel, potrivit acestor prevederi:

*„(7) **Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată pentru:***

a) bunuri/servicii achiziționate de furnizori/prestatori în contul clienților și care apoi se decontează acestora;”

Astfel, din coroborarea prevederilor din legea fiscală menționate mai sus, se reține că nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului, care apoi se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale în care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului" și în care se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Totodată, pentru sumele achitate, furnizorul/prestatorul nu deduce taxă pe valoarea adăugată, nu colectează taxă pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare și nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, iar **clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală și din documentele anexate la acesta pentru cauza în spetă, se reține că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei înscrisă în declarația vamală de import nr.I***/2006 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei înscrisă în declarația vamală de import nr.I***/2006, taxă pe valoarea adăugată care a fost achitată în vamă având în vedere acordarea „*liberului de vamă*” înscris în declarațiile vamale de import.

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile art.145 alin.(3) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import, care prevede:

*„(3) **Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:***

*b) taxa pe valoarea adăugată **achitată pentru bunurile importate.**”*

coroborat cu prevederile alin.(8) lit.b) ale aceluiași articol din legea fiscală, conform căruia:

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

[...]

*b) pentru importuri de bunuri, cu **declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale; [...]**”*

rezultă că societatea și-a exercitat în mod corect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în declarațiile vamale de import.

Totodată, din documentele anexate la dosarul contestației se reține faptul că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarațiile vamale de import menționate mai sus a fost achitată de către comisionarul vamal „T” S.R.L., cu care societatea avea încheiat un contract de reprezentare în vamă, conform căruia *„comisionarul se obligă să achite taxele vamale, comisionul vamal și TVA aferent importului în numele SC “S” SA și ulterior solicită rambursarea acestor sume de la SC “S” SA”,* situație în care societatea „T” S.R.L. a emis factura nr.*/2006 în valoare totală de * lei, reprezentând conform celor înscrise *„taxă valoarea adăugată în vamă DVI:*/2006, factură de decontare-pentru plăți în numele clientului”* și factura nr.*/2006 în valoare totală de * lei, reprezentând conform celor înscrise *„taxă valoarea adăugată în vamă DVI: I */.2006, factură de decontare-pentru plăți în numele clientului”,* societatea exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru întreaga sumă înscrisă în cele două facturi în luna februarie 2006.

Totodată, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv declarații vamale de import, facturi fiscale de decontare, se reține că, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor al căror destinatar a fost S.C. “S” S.A., achitată în vamă, în numele S.C. “S” S.A., de către reprezentantul acesteia, respectiv de către comisionarul vamal „T” S.R.L., acesta a procedat la decontarea sumei achitate prin emiterea facturilor fiscale pe care a înscris mențiunea *„factură de decontare-pentru plăți în numele clientului”* și în care a evidențiat documentul legal aprobat care a fost achitat, respectiv declarația vamală de import, precum și ce a reprezentat suma achitată, respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor, fără să colecteze pentru această sumă taxă pe valoarea adăugată, înscriind totodată în facturi mențiunea *„Nesupus TVA”*.

Față de cele ce preced, rezultă că societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de de *** lei, față de ***lei, cât ar fi avut dreptul legal în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.b) ași alin.(8) lit.b) din Legea nr, 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor de import, respectiv de două ori pentru aceleași operațiuni de import, o dată, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarațiile vamale de import aferente celor două operațiuni de import și încă o dată pe bază de facturi de decontare emise de comisionarul vamal, situație constată și de către organele de inspecție fiscală, fapt pentru care în mod legal acestea au procedat la diminuarea cu suma de *** lei a taxei pe valoarea adăugată dedusă de societatea contestatoare în plus și în mod nejustificat.

În ceea ce privește argumentul invocat de societate în susținerea contestației prin care referința organelor de inspecție fiscală la art.145 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în baza căruia acestea au refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este incorectă, întrucât „*articolul 145 (5) (a) din Legea nr.573/2003 privind Codul fiscal în vigoare la 31 ianuarie 2006 prevede care sunt operațiunile care dau drept de deducere a taxei*”, prevederi pe care le și citează, se reține că, față de cele susținute de contestatoare, chiar dacă organele de inspecție fiscală au făcut referire în raportul de inspecție fiscală la art.145 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu aplicabilitate din 01.01.2007, acestea au prezentat atât faptele, respectiv deducerea taxei pe valoarea adăugată de două ori pentru aceleași operațiuni cu prezentarea documentelor în copie, cât și prevederile legale încălcate, textual, citând prevederile legale încălcate, prevederi care au același conținut, diferind doar alineatul ca urmare a modificărilor, completărilor și actualizărilor Codului fiscal, situație în care societatea contestatoare prin parcurgerea textelor citate a identificat prevederea încălcată, fapt pentru care **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.**

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. “S” S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. “P”S.R.L. și S.C. “F”S.R.L. în condițiile în care o factură emisă de S.C. “P”S.R.L. este pe numele altei societăți, respectiv “D” S.A. și totodată facturile emise reprezintă servicii prestate în favoarea altor societăți, fără a fi destinate operațiunilor taxabile ale S.C. “S” S.A.**

În fapt, în perioada februarie - mai 2006, S.C. "S" S.A. a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei în baza facturilor emise de S.C. "P" S.R.L. și S.C. "F" S.R.L., reprezentând servicii de audit efectuate de către acestea pentru societățile S.C. "T" S.A. și S.C. "D" S.A.

Organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate în suma respectivă, în baza prevederilor art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că serviciile de audit la S.C. "T" S.A și S.C. "D" S.A. nu sunt destinate activității societății "S" S.A.

Prin contestația formulată, societatea precizează că S.C. "P" S.R.L. și S.C. "F" S.R.L. au prestat servicii de audit pentru societățile S.C. "T" S.A. și S.C. "D" S.A. în baza unor contracte încheiate cu S.C. "S" S.A., anexând în acest sens „*scrisoarea de angajament*” nr.*/2005, având ca părți semnatare reprezentanții S.C. "P" S.R.L. și "T" S.A., precum și corespondența în limba engleză prin poșta electronică între „A” și „P”.

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

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Potrivit acestor prevederi legale, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Deci, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza facturii nr.***/2006 emisă de S.C. "P" S.R.L., având drept cumpărător societatea "S" S.A. și în baza căreia contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de *** lei, se reține că serviciile înscrise în factură reprezintă „*servicii de audit la 31.12.2005 pentru "T" S.A. conform contract ***/2005*”, societatea prezentând spre justificare atât organelor de inspecție fiscală cât și în susținerea acestui capăt de cerere din contestație copie după „*contractul*” nr.***/2005 și traducerea în limba română a acestuia, care nu este certificată de traducător autorizat așa cum prevede art.8 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Chiar și în situația în care contractul ar fi fost certificat nu poate fi reținut întrucât din analiza acestuia rezultă că nu are legătură cu S.C. "S" S.A.

Astfel, în urma analizei acestui „*contract*” se reține că acesta reprezintă o „*scrisoare de angajament*”, prin care S.C. "P" S.R.L. confirmă faptul că înțelege termenii angajamentului în calitate de contabil independent ai "**T" SA**, iar prin semnarea acestei scrisori, "**T" SA** convine asupra serviciilor și termenilor stipulați în această scrisoare, rezultând fără echivoc că această scrisoare de angajament, care îmbracă forma unui contract de prestări servicii, nu are legătură cu societatea "S" S.A., respectiv cu activitatea sa, fapt confirmat și de înscrierea în factură la rubrica destinată denumirii produselor sau a serviciilor a mențiunii „*servicii de audit la 31.12.2005 pentru "T" S.A. conform contract ***/2005*”.

În ceea ce privește factura nr.***/2005, înregistrată în contabilitatea societății în data de 17.02.2006 emisă de S.C. "P" S.R.L. pentru societatea "S" S.A. și în baza căreia aceasta și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de *** lei, reprezentând „*diverse cheltuieli conform contract ***/2004*”, societatea nu prezintă niciun document, nici organelor de inspecție fiscală, nici ulterior în susținerea contestației, prin care să justifice că aceste cheltuieli sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nici alte argumente în susținerea exercitării în mod legal a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în această factură, menționând doar în mod generic că „*"S" SA era îndreptățit să deducă TVA aferent serviciilor de audit prestate de către societățile "P" SRL și "F" SRL pentru SC "T" SA și SC "D" SA, întrucât aceste servicii au fost efectuate în folosul activității SC "S" SA.*”

Totodată, din analiza facturilor emise de către societatea "F" S.R.L. pentru S.C. "S" S.A., respectiv facturile nr.***/2006 și nr.***/2006, în baza cărora societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere în sumă totală de *** lei, se reține că acestea reprezintă „*prestări servicii cf.contract*”, iar din analiza „*contractului*” în baza căruia s-au prestat aceste

servicii, prezentat de societate organelor de inspecție fiscală și pe care societatea îl anexează și în susținerea contestației, se reține că acesta reprezintă în fapt o corespondență în limba engleză, care nu este tradusă în limba română, prin poșta electronică între „A” și „P”, referitoare la aprobarea facturii auditorului, factură reprezentând **auditare pentru investiții de mediu pentru “D”**, aceasta fiind **necesară pentru documentația depusă la AVAS**, Agenția pentru Valorificarea Activelor Statului - s.n., **pentru “D”**.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, chiar dacă în facturile menționate, emise de societățile “P”S.R.L. și “F”S.R.L. la rubrica destinată cumpărătorului este înscrisă societatea “S” S.A., prin documentele prezentate organului de inspecție fiscală și totodată depuse în susținerea contestației, respectiv „*contractele*” încheiate de către societate cu S.C. “P”S.R.L. și S.C. “F”S.R.L., societatea nu justifică că serviciile prestate și facturate sunt destinate activității sale, respectiv că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, ci din contră se reține că acestea reprezintă servicii efectuate și destinate societăților S.C.”T” S.A. și S.C. “D” S.A., societăți care chiar dacă fac parte din grupul „T”, grup din care face parte și S.C. “S” S.A., așa cum motivează societatea în susținerea contestației, sunt societăți distincte, de sine-stătătoare, cu patrimoniu propriu și un scop determinat, cu propria lor evidență financiar-contabilă, iar apartenența acestora la grupul „T” nu acordă dreptul acestui grup de firme de a afecta valoarea impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat al statului de către S.C. “S” S.A., în cazul în speță al taxei pe valoarea adăugată, cu operațiunile derulate în numele său de către alte societăți din grup.

Referitor la argumentul societății contestatoare conform căruia serviciile de audit prestate de către societățile “P”S.R.L. și “F”S.R.L. pentru S.C. “T” S.A. și S.C. “D” S.A. au fost efectuate în folosul activității sale, precizând că cele două societăți asupra cărora s-a efectuat auditarea sunt parteneri comerciali ai S.C. “S” S.A., iar această auditare a fost necesară în vederea susținerii și dezvoltării relațiilor comerciale, cu efect benefic pentru propria sa activitate și totodată cu scopul de a furniza anumite garanții cu privire la capacitatea acestor societăți de a putea susține derularea contractelor comerciale existente, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere întrucât, așa cum precizează contestatoarea, era principalul acționar al S.C. “T” S.A., astfel că avea posibilitatea să dețină informații cu privire la stabilitatea financiară a acestei societăți și deci, implicit, cu privire la capacitatea acesteia de a onora angajamentele asumate prin contractele încheiate, iar prin încheierea de contracte comerciale, cu respectarea prevederilor Legii nr.469/2002 privind

unele măsuri pentru întărirea disciplinei contractuale, în vigoare pe perioada verificată, să stipuleze clauze contractuale care să asigure realizarea obiectului contractului și care să îi ofere garanția executării acestuia.

În ceea ce privește factura nr.*/2006, înregistrată în 31.05.2006 de către S.C. "S" S.A. în evidența sa contabilă și în baza căreia și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de * lei, se reține că aceasta este emisă de furnizorul S.C. "P"S.R.L. reprezentând „servicii de audit la 31.12.2005 conform contract */2005-ultima tranșă” pentru societatea “D” SA, întrucât la rubrica destinată datelor de identificare ale cumpărătorului este înscrisă această societate cu datele ei de identificare. Astfel, în mod eronat S.C. "S" S.A. a înregistrat în contabilitatea și a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în această factură al cărui cumpărător și beneficiar este o altă societate, deci fără ca aceasta să fie destinată activității sale, situație în care sunt incidente totodată și prevederile art.145 alin.(8) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, text valabil pentru anul 2006, prevederi de asemenea încălcate de societate, conform cărora:

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

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

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societatea în perioada februarie – mai 2006 cu suma totală de * lei, întrucât serviciile înscrise în facturile emise de societățile “P”S.R.L. și “F”S.R.L., reprezintă servicii efectuate și destinate societăților S.C.”T” S.A. și S.C. “D” S.A. și nu destinate activității S.C. “S” S.A., respectiv serviciile astfel achiziționate nu sunt destinate

utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare, aceasta încălcând prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.**

4. Referitor la suma de * lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă S.C. "S" S.A. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pentru desfășurarea unor „evenimente deosebite” în condițiile în care societatea susține că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, respectiv în scopul promovării imaginii companiei și a produselor sale, fără ca acest argument să fie probat de natura achizițiilor efectuate și/sau prin documente justificative.**

În fapt, în anul 2006, respectiv anul 2007, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii care au fost efectuate pentru desfășurarea evenimentului „O”.

Organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că, în perioada august 2006-noiembrie 2007, achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate unor evenimente deosebite, în principal pentru acțiunea „O”, evenimente care nu au legătură cu activitatea economică a societății, fapt pentru care în conformitate cu art.145 alin.(3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au stabilit că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă perioadei august – decembrie 2006 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă perioadei ianuarie – noiembrie 2007, ținând cont de regularizarea efectuată de societate în luna decembrie 2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu aceste servicii.

În drept, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Începând cu 01.01.2007, sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este reglementată tot la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. În conformitate cu prevederile alin.(2) lit.a) ale acestui articol:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Din constatările organelor de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr.*/2008, se reține că societatea a achiziționat diverse bunuri și servicii care au fost destinate unor „*evenimente deosebite*”, în principal pentru acțiunea „O”, eveniment care nu are legătură cu activitatea economică a societății, întrucât, așa cum precizează prin adresa nr.*/2009, aceste evenimente înlocuiesc sărbătoarea tradițională „Z”, ce se organizează anual în perioada august-septembrie și la care participă angajații, copiii acestora și oficialități ale orașului/județului, evenimente care se organizează în curtea S.C. “S” S.A. și constau în următoarele activități: acordarea salariilor și familiilor acestora de mâncare și băutură; acordarea copiilor angajaților a unui ghiozdan cu rechizite pentru școală; organizarea de vizite în spațiile de producție pentru ca familiile angajaților să vadă locul de muncă al acestora; organizarea de diverse jocuri pentru copii, coordonate de animatoare (hostesse); karaoke; programe artistice și/sau de divertisment cu invitați artiști sau formații; spectacole cu focuri de artificii, etc.

Totodată, se reține că societatea prin contestația formulată la acest capăt de cerere, susține că aceste achiziții de bunuri și servicii au fost efectuate pentru desfășurarea *evenimentelor de promovare „O”*, respectiv de promovare a imaginii companiei și a produselor sale, pentru actuali sau

potențiali parteneri de afaceri, alte persoane interesate de industrie sau pentru persoane care doreau să devină angajați ai S.C. "S" S.A. și că aceste cheltuieli nu au fost înregistrate din punct de vedere contabil în conturile de cheltuieli privind reclamă și publicitate din eroare, însă natura acestora este aceea de marketing și promovare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv anexa nr.19 la raportul de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 reprezentând situația „*T.V.A. neacceptată la deducere – facturi pentru evenimente deosebite cu tratament nedeductibil fiscal (declarația 101, cu TVA dedus)*”, precum și a facturilor anexate spre exemplificare, se reține că la rubrica „*Denumirea produselor sau a serviciilor*” din facturi este înscris:

- în factura nr.*/2006: chirie cort (400 mp) conform contract I */2006 Anexa 22.2, chirie scaune (400 buc.), chirie+montare balon 7m (2 buc.), chirie+montare joc „Tobogan Bolena”, chirie+montare joc „Piramida”, chirie+montare joc „Cursă cu obstacole”, chirie+montare joc „Rodeo”, producție bannere, transport jocuri;

- în factura nr.*/2006: Rider tehnic conform contract I */2006 Anexa 22.3, Concert Class, transport;

- în factura nr.*/2006: set medalie+mapă pluș și diplomă conform contract I */2006 Anexa 22.4, realizare foc artificii;

- în factura nr.*/2006: management eveniment „P” 16 sept.06 conform contract I */ Anexa 22.11;

- în factura nr.*/2006: închiriere cort 3x3m, închiriere tomberoane salubritate, închiriere toalete ecologice, servicii manoperă, asigurare hostesse, ambalare și transport cadouri conform contract T 354, Anexa 22.8;

- în factura nr.*/2007: servicii eveniment „O” „Z” și stornare factură nr.*/2007 reprezentând avans închiriere ecrane cu led-uri, avans recital trupa Morandi conform contract I */2007 Anexa 15,

fără a putea identifica o corespondență între achizițiile din facturi și contractele în baza cărora s-au efectuat acestea întrucât, societatea nu a depus în susținerea contestației și nici ulterior depunerii contestației, prin adresa din data de 18.02.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*/2009, prin care aceasta a suplimentat probatoriul cu noi documente, copii după contractele și/sau anexele menționate în facturi.

Totodată, chiar dacă societatea precizează prin contestația formulată că „*natura cheltuielilor realizate de S.C. "S" S.A. a fost demonstrată organelor de control prin prezentarea agendei, a invitațiilor, precum și a desfășurării evenimentului*”, aceasta nu a depus în susținerea contestației

niciunul din documentele invocate, respectiv nici agenda evenimentului, nici lista invitațiilor și niciun alt document care să probeze natura „*de marketing și promovare*” a acestor cheltuieli, așa cum afirmă societatea, respectiv prezentarea planului de marketing adoptat cu identificarea oportunităților și dezavantajelor, a obiectivelor de marketing și a strategiilor de atingere a acestora, programul acțiunilor de marketing, metodele de promovare folosite, respectiv promoții, publicitate, site web etc, fapt pentru care acest argument al societății, nefiind susținut cu documente justificative, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, având în vedere achizițiile de bunuri și servicii analizate în baza facturilor menționate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală privind destinația acestora, rezultă fără echivoc că aceste achiziții au fost destinate unor activități de divertisment, amuzament, care nu au legătură cu viziunea de marketing, exprimată prin m ul de marketing care presupune orientarea activității de marketing către preț, produs, plasare-distribuție și promovare în scopul atingerii obiectivelor propuse și a strategiilor și tacticilor de marketing, respectiv nu au legătură cu activitatea de promovare a imaginii companiei și a produselor sale, simpla invocare de către contestatoare a naturii „*de marketing și promovare*”, a cheltuielilor nu determină automat acest caracter și nu modifică caracterul *de divertisment* al destinației acestor achiziții efectuate.

Prin urmare, achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate de societatea în vederea desfășurării *evenimentului de promovare „O”*, prin caracterul *de divertisment* al destinației acestora, precum și lipsa de documente probatorii prin care să se facă dovada achiziționării acestora în scop „*de marketing și promovare*”, nu sunt de natură a proba scopul invocat de societate, respectiv în scopul promovării imaginii companiei și a produselor sale, reprezentând cheltuieli care nu au legătura cu activitatea economică desfășurată de S.C. “S” S.A. și pe cale de consecință nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate unor „*evenimente deosebite*”, în principal acțiunea „O”, evenimente care nu au legătură cu activitatea economică a societății și în mod corect au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societatea în perioada august – decembrie 2006 cu suma de *** lei și în anul 2007 cu suma de *** lei, aferentă acestor achiziții, societatea încălcând prevederile art.145 alin.(3), în vigoare în anul 2006, respectiv art.145 alin.(2) lit.a), în

vigoare în anul 2007, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.**

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. "S" S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. "P" S.R.L. reprezentând servicii de consultanță, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către prestator și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile.**

În fapt, în anul 2006, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în valoarea totală de *** lei aferentă facturilor emise de către S.C. "P" S.R.L. și, respectiv, în valoare de *** lei aferentă facturilor emise de S.C. "P" S.R.L. în anul 2007, facturi emise în baza Acordului de Consultanță încheiat în data de 01.10.2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat și stabilit că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **** lei aferentă facturilor din perioada ianuarie-decembrie 2006 și în sumă de *** lei aferentă facturilor din anul 2007, emise de S.C. "P" S.R.L., întrucât, în timpul inspecției fiscale, S.C. "S" S.A. nu a putut justifica faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv nu a putut prezenta documente justificative care să ateste prestarea serviciilor prevăzute în contract sau a prezentat documente pentru o parte din facturi care nu erau în concordanță cu obiectivul contractului, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(3) lit.a), respectiv art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În drept, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

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

prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Începând cu 01.01.2007, sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este reglementată tot la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. În conformitate cu prevederile alin.(2) lit.a) ale acestui articol:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a încheiat, sub semnătură privată, la data de 1 octombrie 2004 cu S.C. “P”S.R.L. un Acord de Consultanță, ale cărui clauze au fost modificate parțial prin încheierea de Addendum-uri la Acord.

Din analiza Acordului de Consultanță, anexat în copie la dosarul cauzei, pag.257, se reține că S.C. “P”S.R.L., în calitate de „Consultant” va furniza servicii de consultanță echipei manageriale a „Societății” - S.C. “S” S.A. -, servicii care sunt detaliate în *Anexa nr.1 - Servicii*, atașată la Acord, respectiv: „1. va asista Societatea pentru verificarea corespondenței cu obligațiile decurgând din reglementările guvernamentale aplicabile Societății; 2. va consilia și asista Societatea la prezentări în fața autorităților guvernamentale; 3. va consilia și asista Societatea în negocieri cu clienții Societății și orice alte terțe părți și 4. va consilia și asista Societatea în căutarea de afaceri potențiale în România.”, plata acestor servicii fiind stipulată la *Articolul V. Plăți pentru Servicii*. Potrivit paragrafului 4.2 al acestui articol „Plățile pentru Servicii vor fi achitate de către Societate lunar și în interval de 5 (cinci) zile de la primirea facturii legale de la Consultant (care va include o defalcare detaliată a Serviciilor) în perioada corespunzătoare.”

Totodată, din analiza Addendum-urilor la Acordul de Consultanță se reține că prin Addendum-ul nr.1 încheiat la data de 4 mai 2005 și

Addendum-ul nr.2 încheiat la data de 12 septembrie 2005 este modificat doar paragraful 4.1 al *Articolului V. Contravaloarea Serviciilor*, în sensul majorării taxei lunare aferentă furnizării serviciilor de către Consultant și al acordării unor drepturi suplimentare, respectiv dreptul la o mașină de serviciu și dreptul la decontarea unor cheltuieli de reprezentare în limitele stabilite.

În ceea ce privește Addendum-ul nr.3 încheiat la data de 9 ianuarie 2006, se reține că acesta elimină *Articolul II-Managerii* și modifică *Articolul III – Termenul Contractului*, respectiv durata inițială de 1 (un) an este modificată la 2 (doi) ani. De asemenea, modifică paragraful 4.1 al *Articolului V – Contravaloarea serviciilor*, în sensul majorării taxei lunare aferentă furnizării serviciilor de către Consultant și *Anexa I – Servicii*, respectiv „*Consultantul va furniza la cererea Companiei următoarele servicii: 1. va oferi consultanță și va asista Compania pe parcursul negocierilor cu clienții Companiei și cu alte părți terțe și 2. va oferi consultanță și va asista Compania pe parcursul identificării oportunităților de afaceri în România; 3. va asista Compania pe parcursul activităților de control, inclusiv planurile de operare și programele de dezvoltare; 4. va asista Compania în crearea propriilor strategii de afaceri.*”

Totodată, din raportul de inspecție fiscală nr.*/2008, se reține că la facturile de consultanță, emise de către S.C. “P”S.R.L., din perioada ianuarie – august 2006 nu sunt anexate niciun fel de documente justificative, iar la facturile din perioada august – decembrie 2006 și cele din 2007 sunt anexate tabele cuprinzând o serie de acțiuni care nu sunt în concordanță cu obiectul contractului, respectiv serviciile prevăzute în contract, organele de inspecție fiscală solicitând prin adresa nr.*/2008, anexată în copie la dosarul cauzei, „*orice alte documente relevante privind justificarea acestor servicii, față de cele puse la dispoziție până la data prezentei.*”, fără ca societatea să poată pune la dispoziția acestora documentele justificative solicitate pentru a putea demonstra faptul că serviciile de consultanță contractate au fost efectiv prestate în scopul activității sale, întrucât, așa cum se reține din răspunsul societății din data de 29.09.2008, anexa nr.53 - pct.3 la raportul de inspecție fiscală mai sus precizat, „*menționăm că nu deținem alte documente relevante față de cele puse la dispoziția dvs. până în acest moment.*”

Chiar dacă societatea nu a putut prezenta, urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de consultanță și totodată folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să

prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de consultanță de către „Consultant”, documente din care să rezulte că serviciile de consultanță achizitionate sunt în conformitate cu prevederile contractuale, respectiv rapoarte de activitate ale consultantului, corespondență, puncte de vedere sau orice documente cu caracter specific activității de consiliere.

Față de cele ce preced se reține că societatea, în susținerea acestui capăt de cerere, precizează că *„Din considerente de natură a serviciilor prestate de către societatea S.C. “P”S.R.L., la momentul inspecției fiscale departamentul financiar al societății noastre nu dispunea de toate documentele solicitate de organele de inspecție fiscală. Însă, pe parcursul și ulterior inspecției fiscale am solicitat prestatorului o detaliere a activităților descrise în timesheet-urile (situația orelor și zilelor lucrate) care au fost puse deja la dispoziția inspectorilor fiscali și rapoarte de activitate privind activitatea desfășurată de prestator de la alte departamente din cadrul societății noastre, în vederea aducerii de documente suplimentare care să probeze că serviciile au fost efectiv prestate în beneficiul S.C.”S” S.A., urmând a fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală (Anexa nr.3). Din documentele justificative reiese că S.C. “P”S.R.L. a prestat servicii de consultanță pentru S.C. “S” S.A., care au fost utilizate în activitatea economică, în scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.”*, fără însă ca societatea să prezinte și să depună documentele justificative la care face referire în contestație și nici ulterior depunerii contestației, deși prin adresa din data de 18.02.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*/2009, societatea a suplimentat probatoriul administrat în susținerea contestației cu noi documente.

Totodată, se reține și faptul că *Anexa nr.3* la contestație cuprinde aceleași documente care sunt anexate la raportul de inspecție fiscală nr.*/2008, respectiv: centralizatorul TVA neacceptat la deducere pentru servicii “P”2006-2007; acordul de consultanță cu S.C. “P”S.R.L. din data de 01.10.2004, Addendum-urile nr.1, 2 și 3; fișa furnizorului “P”S.R.L.; șase facturi pentru exemplificare și *timesheet*-uri pe luna iunie 2007 și septembrie 2007.

Mai mult, din analiza Acordului de Consultanță și a Addendum-urilor la Acord se reține că pentru serviciile de consultanță, **enumerativ limitate**, furnizate de către S.C. “P”S.R.L., în calitate de „Consultant” societății “S” S.A., acesta din urmă va plăti lunar o taxă, în baza facturii legale emisă de „Consultant”, în perioada corespunzătoare, urmând ca plățile pentru serviciile furnizate să fie achitate de către S.C. “S” S.A. într-un interval de 5

(cinci) zile de la primirea facturii, **factură care va include o defalcare detaliată a serviciilor.**

Analizând *time-sheet*-urile pe luna iunie 2007 și septembrie 2007, anexate ca singure *documente justificative* la facturile de consultanță aferente lunilor iunie 2007 și septembrie 2007, respectiv factura nr. ***/2007 și nr. ***/2007, se reține că acestea cuprind o înșiruire de activități de tipul „*Analiza situației operative “S”*”, „*Consultări cu personalul operativ*”, „*Analiza subiectelor economice din presă*”, „*Consultări de ordin strategic cu personalul operativ*” etc., cu numărul de zile alocate, respectiv „*Total zile=8*” și locul „*București*”, și nu o defalcare detaliată a serviciilor, așa cum este stipulat în acord, fără să se poată identifica și stabili dacă aceste activități, al căror caracter este unul de maximă generalitate, se pot încadra la serviciile limitativ stipulate în Acordul de Consultanță, respectiv în Addendum-ul nr.3 la Acordul de Consultanță, fapt pentru care acestea nu pot fi reținute ca documente probante în justificarea prestării efective a serviciilor de consultanță.

Totodată, ca o precizare suplimentară, se reține că în *time-sheet*-ul aferent lunii iunie 2007 sunt prevăzute activități în data de 31 iunie, dată calendaristică inexistentă.

Mai mult, având în vedere că perioada de valabilitate a Acordului de Consultanță este de 1 (un) an, iar Addendum-ul nr.1 încheiat la data de 4 mai 2005 și Addendum-ul nr.2 încheiat la data de 12 septembrie 2005, deci în perioada de valabilitate a Acordului (octombrie 2004-octombrie 2005), nu aduc modificări referitoare la durata de valabilitate de 1 (unu) an, se reține că Addendum-ul nr.3 încheiat la data de 9 ianuarie 2006, prin care se modifică perioada de valabilitate de 1 (unu) an la 2 (doi) ani, a fost încheiat după expirarea Acordului de Consultanță. Deci, în lipsa unui alt înscris având consimțământul ambelor părți contractante, acest acord își încetează de drept valabilitatea în data de 30 septembrie 2005. Astfel, începând cu această dată, S.C. “S” S.A. a acceptat și înregistrat în evidența contabilă și fiscală ca documente valabile facturi emise de către S.C. “P”S.R.L. în baza unui contract/acord al cărui termen de valabilitate încetase.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază **serviciile** de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și implicit al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract/acord de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea

clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, **nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie în scopul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.**

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

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății "S" S.A. drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei, respectiv în sumă de *** lei aferentă facturilor din perioada ianuarie 2006-decembrie 2006 și în sumă de *** lei aferentă facturilor din anul 2007, emise de S.C. "P" S.R.L. și în mod corect au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate cu această sumă, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(3), respectiv alin.(2), în funcție de perioada incidentă, lit.a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei.**

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, cauza supusă soluționării este dacă S.C. "S" S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri și servicii achiziționate în condițiile în care acestea nu sunt destinate utilizării în**

folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv au fost destinate pentru instalarea și mutarea expatriaților în și din România, pentru cazarea și masa unor angajați și detașați, pentru chiria locuințelor puse la dispoziția unor persoane care nu au nicio calitate la S.C. "S" S.A. și pentru chiria și utilitățile locuinței vicepreședintelui executiv.

În fapt, în luna august 2006, societatea a înregistrat și dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei aferentă facturii nr. ***/2006 emisă de S.C. "R" S.R.L. reprezentând servicii de transport-mutare "Z"-Italia pentru dl.C, expatriat trimis în baza contractului încheiat cu "D" Spa. Întrucât organele de inspecție fiscală, au constatat că dl.C nu este și nici nu a fost salariat al S.C. "S" S.A., au stabilit că această achiziție nu are legătură cu operațiunile taxabile ale societății și în baza prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate cu această sumă.

Totodată, S.C. "S" S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei în perioada februarie 2006-decembrie 2006 și în sumă de *** lei în perioada ianuarie-decembrie 2007 pentru facturi de cazare și masă pentru o serie de angajați și detașați, care au participat la mai multe întâlniri de afaceri în afara orașului de domiciliu. Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.145 alin.(3) lit.a), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere întrucât au constatat că aceste achiziții nu au legătură cu operațiunile taxabile ale societății.

În luna septembrie 2006, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei în baza facturii nr. ***/2006 emisă de S.C. „C” S.R.L., reprezentând chiria de locuințe puse la dispoziția unor angajați ai prestatorilor de servicii "E"și "T" S.A. cu care S.C."S" S.A. avea încheiate contracte de prestări servicii. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții nu au legătură cu operațiunile taxabile ale societății, respectiv sunt destinate unor persoane care nu au nicio calitate la S.C. "S" S.A., fapt pentru care au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate cu această sumă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în perioada martie-mai 2007, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ***lei în baza facturilor emise de S.C. "Y" S.R.L. reprezentând chiria și utilitățile pentru locuința vicepreședintelui executiv "P"(2 apartamente de 458mp,). Întrucât aceste achiziții nu au legătură cu operațiunile taxabile ale societății, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și

completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea T.V.A. dedusă de societate pentru perioada martie-mai 2007 cu această sumă.

În drept, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Totodată, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, conform prevederilor legale menționate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

6.1. În ceea ce privește instalarea și mutarea expatriaților în și din România

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 se reține că societatea a înregistrat și dedus taxă pe valoarea adăugată în baza facturii nr.*/2006 emisă de S.C. “R”S.R.L. pentru servicii de transport-mutare “Z”-Italia pentru domnul C, care nu este și nici nu a fost salariat al S.C. “S” S.A.

Totodată, se reține că societatea, în susținerea acestui capăt de cerere invocă prevederile pct.4.1. și 4.4. din contractul încheiat cu “D” Spa, precizând că, în baza acestui contract orice cheltuieli pentru expatriați

reprezintă parte a costului contractelor încheiate, care trebuie suportate direct de către S.C.”S” S.A.

Analizând contractul invocat de societate se reține că între S.C. “S” S.A., în calitate de „Client” și “D” Spa, în calitate de „Contractant furnizor” a fost încheiat un contract potrivit căruia, respectiv potrivit art.1-*Acord pentru asigurarea de personal*, „Contractantul furnizor va mandata unul sau mai mulți dintre proprii angajați (în continuare numiți Mandatar(-i)) în folosul Clientului, conform contractului privind mandatarea de personal internațional dintre companii [...] pentru a presta sau a asista Clientul în România, la sediul companiei “S”, va furniza Clientului Servicii legate de Funcțiile Afacerii similare dar nelimitându-se la cele menționate în continuare la clauza 2 sau alte servicii de aceeași natură [...]”, iar potrivit art.4-*Tarife*:

„4.1.[...] Clientul este de acord să plătescă Contractantului furnizor o sumă egală cu costurile salariale și alte beneficii de angajare ale Mandatarului(-ilor), precum și alte costuri incidente sau cheltuieli suportate de către Contractantul furnizor, direct sau indirect, în legătură cu încredințarea Mandatarului(-ilor).

4.2. Contractantul furnizor va factura clientului sumele datorate conform paragrafului 4.1. la sfârșitul fiecărui an, iar clientul va plăti factura respectivă în termen de 30 (treizeci) de zile de la primirea acesteia.

4.3. Toate sumele datorate vor fi facturate și plătite în USD.

4.4. Clientul va plăti costurile directe și cheltuielile survenite pe teritoriul României, legate de mandatarea Mandatarului(-ilor) în România, incluzând dar nelimitându-se la costurile legate de masa și cazarea Mandatarului(-ilor), închirierea imobilelor și cheltuielile aferente, cazarea la hotel, transport, divertisment, asigurarea de autovehicule pentru uzul Mandatarului(-ilor) și orice alte cheltuieli rezonabile.

4.5. Clientul va fi responsabil cu plata sumelor mai sus menționate, survenite de la data semnării acestui Contract [...].

4.7. Clientul va plăti toate sumele datorate conform acestui Contract într-un cont bancar indicat de către Contractantul furnizor”

Potrivit prevederilor contractului menționat mai sus, S.C. “S” S.A. este de acord să plătească, **în baza facturii emise la sfârșitul fiecărui an** de către „Contractantul furnizor”, respectiv „D” Spa, **pentru furnizarea de servicii** legate de „Funcțiile Afacerii” sau **alte servicii de aceeași natură** prestate de mandatarul desemnat de către „Contractantul furnizor”, **o sumă egală cu costurile salariale și alte beneficii de angajare ale mandatarului**, precum și alte costuri incidente sau cheltuieli suportate

de către „Contractantul furnizor”, direct sau indirect, în legătură cu încredințarea mandatarului.

Astfel, argumentul societății cu privire la *„cheltuielile legate de instalarea și mutarea expatriaților trimiși în România în baza acestui contract și orice alte cheltuieli pentru expatriați suportate de către S.C. “S” S.A. reprezintă parte a costului contractelor încheiate, care trebuie suportate direct de către S.C. “S” S.A.”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât cheltuielile în speță reprezintă, în fapt, *„beneficii de angajare ale Mandatarului(-ilor)”*, pentru care societatea avea obligația achitării, în termenele și în condițiile stipulate în contract, și totodată înregistrării, în măsura în care acestea erau facturate de către *„Contractantul furnizor”, respectiv “D” Spa* și dacă aceste cheltuieli contribuiau la încredințarea *Mandatarului(-ilor)* constituind o parte din tariful pe care societatea în calitate de *„Client”* era de acord să îl plătească pentru **serviciile prestate de către Mandatar.**

Față de cele ce preced, argumentele invocate de către societate nu sunt în măsură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv serviciile de transport-mutare “Z”-Italia pentru domnul C, având calitatea de mandatar în perioada 01.10.2004-31.03.2006 conform *Anexa 1-Lista mandatarilor* la contract, achiziționate de către societate în baza facturii nr.*/2006, nu au legătură cu operațiunile taxabile ale S.C. “S” S.A., deci nu au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile.

6.2. În ceea ce privește cazarea și masa pentru angajați și detașați

Din raportul de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 se reține că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată pentru facturi de cazare și masă pentru o serie de angajați, organele de inspecție fiscală neacordând drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții întrucât au constatat că nu au legătură cu operațiunile taxabile ale societății.

Totodată, se reține că societatea, în susținerea acestui capăt de cerere, aduce ca unic argument faptul că respectivele cheltuieli *„au fost realizate de către angajați și detașați cu ocazia participării la mai multe întâlniri de afaceri, care au avut loc în afara orașului în care aveau domiciliul”,* fără însă ca acest argument să fie susținut cu documente justificative de natură a proba faptul că *angajații și detașații* au participat la întâlniri de afaceri și că acestea s-au realizat în afara orașului lor de domiciliu, respectiv în afara orașului în care societatea, prin *angajații și detașații* săi își desfășoară activitatea economică în unitățile și/sau

subunitățile declarate, având în vedere că din centralizatorul facturilor identificate de către organele de inspecție fiscală, respectiv anexa nr.22 la raportul de inspecție fiscală, precum și din analiza facturilor anexate spre exemplificare la raportul de inspecție fiscală se reține că serviciile de cazare și masă au fost prestate în locații situate în orașul “Z”, oraș unde societatea își are domiciliul fiscal și unitățile de producție.

Prin urmare, argumentul invocat de societate, fără a fi susținut cu documente justificative care să probeze natura cheltuielilor în cauză, respectiv caracterul deductibil al acestora și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată, nu combate și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că aceste achiziții nu au legătură cu operațiunile taxabile ale societății.

6.3. În ceea ce privește chiria locuințelor puse la dispoziția unor persoane care nu au nicio calitate la S.C. “S” S.A. și chiria și utilitățile locuinței vicepreședintelui executiv.

Din analiza raportului se inspecție fiscală nr.nr.*/2008 se reține că societatea a înregistrat și dedus taxă pe valoarea adăugată în baza facturii nr.*/2006 emisă de S.C. „C” S.R.L. pentru chiria de locuințe puse la dispoziția unor persoane care nu au nicio calitate la S.C.”S” S.A., iar în perioada martie-mai 2007 a dedus taxă pe valoarea adăugată pentru facturile emise de S.C. “Y”S.R.L. care reprezintă chirie și utilități pentru locuința vicepreședintelui executiv “P”.

Totodată, se reține că societatea, în susținerea acestui capăt de cerere invocă prevederile pct.4.1. și 4.4. din contractele încheiate cu societățile “D” Spa, “E”și “T”S.A., precizând că, în baza acestor contracte cheltuielile legate de chiria în România a angajaților prestatorilor de servicii, respectiv a cheltuielilor legate de chiria și utilitățile pentru locuința vicepreședintelui executiv “P”, trebuie suportate direct de către S.C. “S” S.A. și reprezintă parte a costului contractelor încheiate, iar serviciile prestate de aceste persoane sunt utilizate de către societatea în scopul desfășurării activității sale economice.

Având în vedere că, în ceea ce privește contractele de prestări servicii încheiate cu “E”și cu societatea “T”S.A. ale căror prevederi de la art.1-*Acord pentru asigurarea de personal* și art.4-*Tarife* sunt identice cu cele din contractul încheiat cu “D” Spa, prevederi care au fost analizate la pct.6.1. din prezenta decizie, se reține că, de asemenea „*cheltuielile legate de chiria în România a angajaților prestatorilor de servicii*” , precum și „*cheltuielile legate de chirie și utilități pentru locuința vicepreședintelui executiv “P”*” reprezintă „*beneficii de angajare ale Mandatarului(-ilor)*”,

acestea putând fi incluse ca parte în tariful pentru **serviciile prestate** de către *Mandatar* și pe care societatea în calitate de „*Client*” era de acord să îl plătească în termenele și în condițiile stipulate în contract, respectiv urmare a emiterii și a primirii facturii de la „*Contractantul furnizor*”, respectiv „D” Spa, “E” și “T” S.A., **factură care este emisă pentru serviciile prestate de mandatarul încredințat al căror tarif este constituit din „costurile salariale și alte beneficii de angajare ale Mandatarului(-ilor), precum și alte costuri incidente sau cheltuieli suportate de către Contractantul furnizor, direct sau indirect, în legătură cu încredințarea Mandatarului(-ilor)”**.

Prin urmare, achizițiile efectuate de societate în baza facturilor primite de la S.C. „C” S.R.L. și S.C. “Y” S.R.L., reprezentând **chiria pentru locuințele angajaților prestatorilor de servicii “E” și “T” S.A. și chiria și utilitățile pentru locuința vicepreședintelui executiv “P” mandatat în baza contractului încheiat cu “D” Spa**, nu au legătură cu activitatea economică a societății și nu se justifică a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, din analiza contractului încheiat cu “D” Spa, prezentat de societate organelor de inspecție fiscală, anexat la raportul de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 și totodată depus de contestatoare în susținerea acestui capăt de cerere, la *Anexa 1-Lista mandatarilor* se reține că perioada de mandatare a vicepreședintelui executiv “P” este **01.08.2004-31.07.2006**, fără ca societatea să depună o listă actualizată a mandatarilor, conform amendamentelor periodice, așa cum se prevede în contract, or în atare situație în perioada martie-mai 2007, când au fost identificate de către organele de inspecție fiscală facturile de chirie și utilități pentru locuința vicepreședintelui executiv “P”, mandatul acestuia încetase de drept.

Totodată, din raportul de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 la cap.B-*Taxa pe valoarea adăugată deductibilă pe perioada 01.01.2007-31.12.2007*, pct.f.3) se reține că în perioada ianuarie-august 2007 societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 4 facturi pentru chiria de locuințe, pentru ca la data de 31.12.2007 societatea să revină asupra înregistrărilor inițiale diminuând taxa pe valoarea adăugată în sumă egală cu cea dedusă, recunoscând astfel, prin aplicarea tratamentului nedeductibil că aceste achiziții nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății “S”

S.A. drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei, respectiv în sumă de *** lei aferentă facturii nr.***/2006 emisă de S.C. "R" S.R.L. reprezentând servicii de transport-mutare "Z"-Italia pentru dl.C, expatriat trimis în baza contractului încheiat cu "D" Spa, în sumă de *** lei în perioada februarie 2006-decembrie 2006 și în sumă de *** lei în perioada ianuarie-decembrie 2007 pentru facturi de cazare și masă pentru o serie de angajați și detașați, în sumă de *** lei în baza facturii nr.***/2006 emisă de S.C. „C” S.R.L., reprezentând chiria de locuințe puse la dispoziția unor angajați ai prestatorilor de servicii "E"și "T" S.A. și în sumă de *** lei în baza facturilor emise de S.C. "Y" S.R.L. reprezentând chiria și utilitățile pentru locuința vicepreședintelui executiv "P"și în mod corect au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate cu această sumă, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(3), respectiv alin.(2), în funcție de perioada incidentă, lit.a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată și nesușținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei.**

7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi primite de la prestatori pentru lucrări de construcții-montaj pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.**

În fapt, în anul 2007, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei, taxă pe valoarea adăugată care era înscrisă în facturile pentru lucrări de construcții-montaj primite de la furnizorii S.C. "A" S.R.L., S.C. „B” S.R.L., S.C. „U” S.R.L., S.C. „L” S.R.L., S.C. „R” S.R.L., S.C. „S” S.R.L., S.C. „C” S.R.L., S.C. „E” S.R.L., S.C. „T” S.R.L., S.C. „O” S.R.L., S.C. „V” S.R.L., S.C. „I” S.A.

Organele de inspecție fiscală au constatat și stabilit că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în această sumă, aferentă facturilor primite pentru lucrări de construcții-montaj, întrucât atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii, respectiv S.C. "S" S.A., aveau obligația să aplice măsurile de simplificare – taxarea inversă, societatea nerespectând prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, modificată și completată prin Legea nr.343/2006, art.I, pct.138 și P.M.F.P. nr.155/2007.

În drept, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

„(1) **Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.**

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[...]

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit căroră, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuți responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care **beneficiarul este obligat** să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.(9) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/prestatorilor cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar, potrivit alin.(10) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007:

„(10) În situația în care **organele fiscale competente**, cu ocazia verificărilor efectuate, **constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile m te, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.**”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, respectiv a facturilor anexate spre exemplificare și a situațiilor centralizatoare pentru facturile aferente anului 2007 reprezentând lucrări de construcții-montaj, întocmite pentru fiecare furnizor în parte de către organele de inspecție fiscală ca urmare a verificărilor efectuate, se reține că S.C. "S" S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **** lei înscrisă în facturile primite în perioada 01.01.2007-31.12.2007 de la prestatorii S.C. "A" S.R.L., S.C. „B” S.R.L., S.C. „U” S.R.L., S.C. „L” S.R.L., S.C. „R” S.R.L., S.C. „S” S.R.L., S.C. „C” S.R.L., S.C. „E” S.R.L., S.C. „T” S.R.L., S.C. „O” S.R.L., S.C. „V” S.R.L., S.C. „I” S.A., reprezentând diverse lucrări de construcții-montaj, respectiv lucrări de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare în conformitate cu secțiunea F „Construcții” diviziunea 45 din anexa la Ordinul nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, primite de la furnizori.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în perioada **1 ianuarie 2007-31 decembrie 2007**, în cazul prestărilor de servicii constând în **lucrări de construcții-montaj, prestatorii aveau obligația de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că atât prestatorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, deci prestatorii menționați mai sus aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv să înscrie mențiunea „*taxare inversă*” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către prestatori a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv aceștia au colectat taxă pe

valoarea adăugată pentru operațiunile de construcții-montaj, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului** în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel S.C. “S” S.A. **era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatori pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Totuși, întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate, **organul fiscal competent**, în atare situație, **trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv să oblige societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

În același sens este și adresa nr.***/2008 al Direcției de legislație în domeniul TVA dat pentru o speță similară în care se concluzionează că „*în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii; dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8) - alineat valabil începând cu 01.01.2008, n.n. - din Normele metodologice.*”

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că „*În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.*”

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei dedusă de societate în anul 2007 aferentă unor facturi primite pentru lucrări de construcții-montaj, limitându-se la invocarea nerespectării de către S.C. "S" S.A. a prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Legea nr.343/2006, art. I, pct.138 și O.M.F.P. nr.155/2007, fără însă să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

se va **desființa parțial decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.***/2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regionala "B" pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de construcții-montaj și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

8. Referitor la suma de * lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă S.C. "S" S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.***/2007 emisă de S.C. "B" S.R.L. reprezentând „prestări servicii conform ctr.din 17.01.2005 pt.perioada 08.2007-07.2009” în condițiile**

În care serviciile de consultanță aferente perioadei septembrie 2007- iulie 2009 nu au mai fost prestate.

În fapt, S.C. "S" S.A., în calitate de beneficiar, a încheiat în data de 17.01.2005 cu S.C. "B" S.R.L. un contract de consultanță de management. În conformitate cu art.2 din contract, S.C. "S" S.A. avea dreptul ca după trecerea unei anumite perioade de timp, să solicite încetarea contractului plătiind către S.C. „T” S.R.L. valoarea rămasă neachitată din onorariul total stabilit la început între părți.

Prin adresa din data de 10.08.2007, părțile hotărăsc încetarea contractului începând cu data de 01.09.2007, sens în care S.C. "B" S.R.L. a emis factura nr.*/2007 în valoarea totală de *lei, reprezentând contravaloarea serviciilor considerate pentru perioada rămasă din contract, respectiv august 2007-iulie 2009, iar S.C. "S" S.A. a dedus integral taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factură, respectiv suma de * lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că după data de 01.09.2007 S.C. "B" S.R.L. nu a mai prestat serviciile conform contractului, fapt pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei septembrie 2007-iulie 2009 nu este aferentă operațiunilor taxabile ale S.C. "S" S.A., în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație în care organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată cu drept de deducere din factura nr.*/2007, diminuând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate cu suma de * lei, aferentă acestei perioade.

Prin contestație, societatea precizează că această sumă facturată reprezintă, în fapt, suma datorată de către S.C. "S" S.A. pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale față de S.C. "B" S.R.L. și chiar dacă, S.C. "B" S.R.L. eronat a colectat taxă pe valoarea adăugată, întrucât suma facturată nu ar fi trebuit inclusă în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată pe considerentul că anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată exercitat contravine principiului fundamental al neutralității, conducând la o dublă impunere a sumei în cauză.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, conform prevederilor legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și argumentele invocate de contestatoare, se reține că între S.C. “S” S.A. și S.C. “B”S.R.L. a fost încheiat la data de 17.01.2005, sub semnătură privată, un contract de consultanță în management, având ca obiect furnizarea de către S.C. “B”S.R.L. de servicii de consultanță în management companiei “S” S.A., precum și faptul că, prin adresa din data de 10.08.2007, la solicitarea S.C. “S” S.A. cele două părți contractante hotărăsc încetarea înainte de termen a contractului, respectiv începând cu data de 01.09.2007, conform prevederilor art.II și art.VI, paragraful (ii) din contract.

Analizând prevederile articolului II -*Termenii Contractului*, în baza cărora s-a procedat la încetarea anticipată a contractului menționat mai sus și potrivit cărora *„Începând cu 1 februarie 2007, orice parte va avea dreptul să rezilieze acest Contract înainte, dacă va plăti „T” o sumă echivalentă cu Tariful pentru Servicii [...] pe care „T” l-ar fi primit pentru restul duratei neexpirate stipulate în acest Articol II”*, se reține că rezilierea înainte de termen a contractului poate fi invocată de către orice parte contractantă, fiind unic condiționată de plata unei sume echivalente cu *Tariful pentru Servicii* pe care S.C. “B”S.R.L. l-ar fi primit pentru restul duratei neexpirate, respectiv 1 august 2009.

Din raportul de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 se reține că societatea “B”S.R.L. a emis factura nr.*/2007, reprezentând contravaloarea serviciilor considerate pentru perioada rămasă din contract, respectiv august 2007-iulie 2009, iar S.C. “S” S.A. a plătit valoarea rămasă din contract, în sumă totală de *** lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, taxă care a fost dedusă integral în luna septembrie de către S.C. “S” S.A. De asemenea, din adresa nr.*/2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul inspecție fiscală Regională “B”, se reține că societatea a

înregistrat în evidența contabilă proprie această operațiune ca prestări de servicii.

Față de cele ce preced și având în vedere că, potrivit articolului IV-*Tariful pentru servicii, „Pentru executarea Serviciilor, „T” va avea dreptul la o remunerație (Tarifele pentru Servicii):*”, respectiv că „[...] pentru următoarele patru **perioade anuale**, de la **01 august 2005 - 1 august 2009**, o sumă echivalentă cu două sute cincizeci (250.000) dolari USD **pe an**”, precum și că „**Tarifele pentru Servicii vor fi plătite de către “S” lunar în termen de zece (10) zile de la primirea facturii legale de la „T” [...]**”, rezultă fără echivoc că suma înscrisă în factura nr.*/2007 reprezintă contravaloarea serviciilor de consultanță în management facturate în conformitate cu prevederile contractuale de către S.C. “B”S.R.L. pentru **perioadele anuale rămase**, respectiv august 2007- iulie 2009 și nu „**sumă datorată de către “S” S.A. pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale avute către S.C. “B”S.R.L.**”, așa cum motivează contestatoarea în susținerea cauzei, întrucât, din analiza documentelor existente la dosarul contestației s-a reținut că **rezilierea contractului de consultanță în management s-a făcut prin voința părților și în conformitate cu art.II din contract și nu ca urmare a neîndepliniri obligațiilor contractuale de către S.C. “S” S.A.**

Totodată, din analiza facturii în cauză se reține că la rubrica „*Denumirea produselor sau a serviciilor*” este înscrisă mențiunea „*Prestări servicii conform ctr.din 17.01.2005 pt.perioada 08.2007-07.2009.*”

Mai mult, argumentele invocate de contestatoare în susținerea acestui capăt de cerere sunt contradictorii, pe de o parte societatea, așa cum am precizat mai sus, susține că suma plătită de către S.C. “S” S.A. către S.C.”B”S.R.L. se califică drept sumă datorată pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale avute către S.C.”B”S.R.L., iar pe de altă parte că „*“S” S.A. a trebuit să plătească societății “B”S.R.L. valoarea rămasă neachitată din onorariul total stabilit la început de cele două părți, în valoare de *** lei.*”. Or, acest ultim argument nu face decât să întărească faptul că suma facturată de către S.C. “B”S.R.L. și plătită de S.C. “S” S.A. reprezintă *Tariful pentru Servicii*, respectiv remunerația/onorariul la care avea dreptul S.C.”B”S.R.L. pentru perioadele anuale rămase, în conformitate cu prevederile contractuale.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că, începând cu data de 01 septembrie 2007, contractul de consultanță în management a încetat, fiind reziliat prin voința părților, iar societatea nu face dovada prestării serviciilor pentru perioada septembrie 2007 – iulie 2009, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat

drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor din perioada **septembrie 2007 – iulie 2009**, întrucât acestea nu au mai fost prestate de către S.C. “B”S.R.L., urmare a rezilierii contractului, deci nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății “S” S.A. și în mod corect au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată cu drept de deducere din factura nr.*/2007, diminuând taxa pe valoarea adăugată dedusă de către societate în luna septembrie 2007 cu suma de * lei, fapt pentru care, în baza prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei.**

În ceea ce privește, argumentul invocat de contestatoare potrivit căruia *„în conformitate cu prevederile art.138, alin.3, lit.b din Codul fiscal această sumă nu ar fi trebuit inclusă în baza de impozitare a TVA, respectiv “B”S.R.L. nu ar fi trebuit să colecteze TVA”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că potrivit prevederilor art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, și nu art.138 așa cum, dintr-o eroare de redactare a scris societatea, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată nu cuprinde următoarele:

*„b) sumele reprezentând **daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.[...]**”*,

Astfel, în accepțiunea prevederilor acestui alineat, nu sunt cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată daunele-interese care sunt condiționate de existența unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile și penalizările sau alte sume solicitate urmare a neîndeplinirii totale sau parțiale a obligațiilor contractuale, or în situația în speță, așa cum s-a reținut mai sus, aceste prevederi nu sunt aplicabile, nefiind vorba de daune ci de tarif pentru *„prestări servicii”*.

9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, cauza supusă soluționării este dacă S.C. “S” S.A. avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată pentru valoarea bunurilor livrate la export și stornate de pe venituri ca urmare a refuzurilor calitative și/sau cantitative în condițiile în care societatea nu face dovada destinației ulterioare a acestora având în vedere că bunurile respective nu au fost returnate societății.

În fapt, în anul 2007, societatea a emis facturi de stornare în sumă totală de *** lei către diverși clienți din state membre ale Uniunii Europene, reprezentând valoarea produselor livrate către aceștia în anul 2006, respectiv 2007, care au fost refuzate la plată întrucât nu corespundeau criteriilor de calitate sau au fost livrate în plus față de cantitățile comandate.

Având în vedere că respectivele cantități de bunuri (țevi) stornate nu au fost returnate la S.C. "S" S.A., societatea luând această decizie datorită costului semnificativ al transportului care s-ar fi impus pentru a returna aceste bunuri, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de taxă pe valoarea adăugată în cotă standard de 19% asupra valorii stornărilor, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de *** lei, considerând exigibilitatea T.V.A. pentru fiecare factură de stornare data livrării efective a bunurilor.

În drept, potrivit art.138 lit.(b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare reglementează, în vigoare la data efectuării operațiunilor de stornare, **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, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;”

Prevederile art.138 se coroborează cu cele ale art.159 alin (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Mai mult, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează procedura de aplicare a prevederilor art.138, respectiv, potrivit pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și

completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor de stornare:

„(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 au fost efectuate 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.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare după ce au efectuat livrarea/prestarea în situații precum refuzurile totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate/serviciilor prestate, și numai în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea/prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți, situație în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii au obligația să emită și să transmită beneficiarului facturi cu valorile înscrise cu semnul minus.

Având în vedere operațiunile de stornare efectuate de societate în anul 2007 pentru bunurile livrate la export în anul 2006, respectiv livrate intracomunitar în anul 2007, învederăm prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**. Astfel, potrivit prevederilor alin.(1) al acestui articol, în forma aplicabilă până la data de 31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”

iar în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

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

Potrivit prevederilor legale citate transferul dreptului de proprietate asupra bunului de la proprietar către o altă persoană, respectiv transferul

dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar **constituie livrare de bunuri.**

În aplicarea prevederilor alineatului mai sus menționat, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.6 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor de stornare, potrivit cărora:

*„(1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, **preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.**”*

Conform acestor prevederi legale nu este considerată livrare de bunuri preluarea de bunuri produse de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de T.V.A. pentru a fi folosite în cursul sau pentru continuarea desfășurării activității sale economice. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție de la aplicarea acestei prevederi operațiunile prevăzute la art.128 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit alin.(4) al art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*„4) Sunt **asimilate livrărilor de bunuri** efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul

unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 se reține că S.C. “S” S.A. a procedat la stornarea în anul 2007 a valorii bunurilor (țevilor) livrate la export în anul 2006, respectiv bunurilor livrate intracomunitar în anul 2007, care au fost refuzate la plată de către clienți întrucât nu corespundeau cu criteriile de calitate agreate sau au fost livrate în plus față de cantitățile comandate, prezentând în acest sens documente justificative.

Totodată, din raportul de inspecție fiscală se reține că *„reprezentanții S.C. “S” S.A. au declarat în timpul inspecției fiscale că respectivele cantități de țevă stornate nu au fost returnate la S.C. “S” S.A., datorită faptului că transportul acestora ar fi costat mai mult decât valoarea țevilor.”*, fapt confirmat de societate prin contestația formulată.

Față de cele ce preced, se reține că pentru bunurile livrate către diverși clienți cumpărători, care au fost refuzate de către aceștia la plată, întrucât nu corespundeau din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ și a căror valoare a fost stornată de S.C. “S” S.A. prin emiterea de facturi de stornare, respectiv „Credit Note”, **nu are loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar**, așa cum prevede legea fiscală, S.C. “S” S.A. rămânând în atare situație proprietarul acestor bunuri.

Totodată, chiar dacă societatea consideră că *„argumentul organelor de inspecție fiscală conform cărora “S” S.A. ar fi trebuit să colecteze 19% TVA în legătură cu valoarea bunurilor refuzate de clienții săi, deoarece acestea nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, nu este întemeiat [...]”*, motivând în susținerea acestui considerent faptul că *„decizia privind nereturnarea bunurilor respective a avut la bază tocmai beneficiile aduse activității economice desfășurate de către “S” S.A.”*, acesta nu este de natură a face **dovada utilizării acestor bunuri**, preluate de ea, respectiv intrate în posesia sa urmare a refuzului clienților de recepționare și implicit de plată, refuz acceptat de către S.C. “S” S.A. prin emiterea facturilor de stornare, **în desfășurarea activității sale economice sau pentru continuare acesteia**, respectiv pentru a nu putea fi considerate livrări de bunuri, așa cum prevăd Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(1) din Codul fiscal, astfel, pe cale de consecință aceste bunuri intră în categoria livrărilor de bunuri asimilate.

Mai mult, societatea, nici în timpul inspecției fiscale și nici prin contestația formulată sau ulterior, prin adresa din data de 18.02.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*/2009, prin care aceasta a suplimentat probatoriul administrat în susținerea contestației cu noi documente, nu aduce argumente și nu face dovada destinației bunurilor în cauză, respectiv cum a înțeles să procedeze în această situație, având în vedere că a luat decizia de a nu returna bunurile livrate în România, urmare a costului prea mare al transportului, limitându-se la invocarea respectării prevederilor art.138 lit.b) din Codul fiscal și ale art.159 alin.(2) din Codul fiscal, prevederi asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au oprit a face constatări, nepunându-se problema încălcării acestora, fapt pentru care argumentele societății nu sunt de natură a combate constatările organelor de inspecție fiscală.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței în cauză, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la stabilirea de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de *** lei, respectiv în sumă de *** lei pentru anul 2006 și în sumă de *** lei în anul 2007, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra valorii bunurilor stornate, asimilând aceste operațiuni livrărilor de bunuri, fapt pentru care, în baza prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.**

10. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. "S" S.A. poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrarilor intracomunitare de bunuri în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru.**

În fapt, în anul 2007, societatea a emis factura de livrare marfă nr.*/2007 în sumă de *** Euro, echivalent *** lei, către clientul "D" S.P.A. Italia, pentru care a aplicat prevederile art.143 alin.(2) din Codul fiscal, respectiv a înregistrat-o în evidența contabilă ca operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere că S.C. "S" S.A. nu a prezentat, în urma solicitărilor repetate verbal și în scris, documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, au procedat la aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii acestor venituri, făcând aplicațiunea prevederilor art.10 din Instrucțiunile de

aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006 și stabilind astfel o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de *** lei.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:**

*„a) **livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...]**”*

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

*„(3) **Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.**”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) al Ordinului nr.2222/2006, aplicabil în anul 2007:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:

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

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

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

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare se justifică cu factură care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și după caz, cu alte documente.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii** de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Totodată, având în vedere obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, învederăm prevederile art.1 alin.(2), alin.(4) și alin.(6) din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea

adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

[...]

(4) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

[...]

(6) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.”

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.***/2008 și a documentelor anexate la acesta, pentru cauza în speță, se reține că în afară de factura nr.***/2007 însoțită de dispoziția de livrare nr.DE ***/2007, identificată de către organele de inspecție fiscală urmare a verificărilor efectuate și pentru care societatea a aplicat prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, reprezentanții societății la solicitările organelor de inspecție fiscală „[...] nu au putut prezenta documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru.”

Chiar dacă societatea, în timpul inspecției fiscale desfășurată în perioada mai-noiembrie 2008, nu a putut prezenta, urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru,

depășind cu mult termenul legal de prezentare a documentelor justificative de 90 zile calendaristice de la data emiterii facturii, avea, totuși, posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte aceste documente justificative pentru a putea beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Analizând documentele anexate de societate la contestația formulată, se reține că aceasta a depus în susținerea acestui capăt de cerere aceleași documente ca și cele identificate de către organele de inspecție fiscală, respectiv factura nr.*/2007 însoțită de dispoziția de livrare nr.DE*/2007, din ale căror mențiuni rezultă că bunurile au fost încărcate în auto **, fără să depună documentele de transport rutier din România în alt stat membru, solicitate de către organele de inspecție fiscală și absolut necesare îndeplinirii condiției cumulative privind justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Totodată, se reține că nici prin adresa din data de 18.02.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*/2009, prin care societatea a înțeles să-și exercite acest drept suplimentând probatoriul administrat în susținerea contestației cu noi documente, aceasta nu a depus niciun document probant în speță.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căruia „S” S.A. a contactat clienții beneficiari al livrărilor respective pentru obținerea din partea acestora fie de confirmări scrise cu privire la faptul că bunurile care au făcut obiectul livrărilor respective au fost într-adevăr recepționate fie copii după **documentele de transport CMR care atestă faptul că bunurile au fost transportate în alte state membre**. Aceste documente reprezintă dovadă a faptului că bunurile respective au fost transportate din România în statele membre respective [...]”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei atâta timp cât societate nu a înțeles să-și argumenteze afirmația, întrucât așa cum s-a reținut mai sus societatea nu a depus în susținerea cauzei dovezile probante invocate.

Nici argumentul societății conform căruia „[...] legea română nu prevede, în mod expres, documentul CMR ca document exclusiv pentru justificarea faptului că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru al UE, ci așa cum este prevăzut la art.10, alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006, justificarea trebuie făcută cu orice document care atestă faptul că bunurile au părăsit teritoriul României.”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, așa cum am precizat mai sus, una din cerințele

cumulativ obligatorii în scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri este documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv pentru transportul rutier scrisoarea de trăsură CMR.

Mai mult, legislația privind taxa pe valoarea adăugată cuprinde multe trimiteri la documente care sunt reglementate prin alte acte normative. Dacă documentele respective, printre care și documentele de transport, ar fi fost descrise și în Codul fiscal sau în acte normative date în aplicarea acestuia, nu ar fi fost respectate principiile stabilite prin Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la art.15 că, în vederea evitării paralelismelor, în procesul de legiferare este interzisă instituirea aceluiași reglementări în mai multe articole sau alineate din același act normativ ori în două sau mai multe acte normative.

Astfel, în ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR.

Față de argumentul contestatoarei potrivit căruia „*pe parcursul inspecției fiscale societatea “S” a încercat să pună la dispoziția inspectorilor fiscali confirmări ale clienților din Italia care atestă faptul că bunurile expediate de “S” au ajuns în Italia, deci implicit aceste confirmări reprezintă documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în Italia.*”, se reține că societatea putea aduce ca documente suplimentare orice înscrisuri care să întărească faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul României, ca stat membru, cu destinație în alt stat membru, dar acestea nu înlătură și nici nu înlocuiesc documentele de transport, ca documente justificative obligatorii și cumulative.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la aplicarea cotei standard de 19% asupra valorii acestor venituri, stabilind o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de *** lei, societatea neputând beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri întrucât nu a prezentat toate documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată,

respectiv nu a îndeplinit condițiile prevăzute la art.10 din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.

11. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. "S" S.A. poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarile intracomunitare de bunuri în condițiile în care societatea depune în susținerea contestației copii ale documentelor de transport rutier, în speță CMR-uri care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.**

În fapt, în anul 2007 societatea a emis facturi pentru livrări de bunuri înregistrate în evidența contabilă ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată, în temeiul art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere că S.C. "S" S.A. nu a prezentat, în urma solicitărilor, documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, au procedat la aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii veniturilor din facturi pentru care societatea nu a prezentat documentele solicitate, făcând aplicațiunea prevederilor art.10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006 și stabilind astfel o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de *** lei.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:**

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...]”,

Art.10 alin.(1) din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2007, precizează:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:

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

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru, dacă este justificată cu factura, care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

Din raportul de inspecție fiscală nr.nr.***/2008 se reține că organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate, au identificat un număr de 4 (patru) facturi, respectiv, în soluționarea prezentei cauze, un număr de 3 (trei) facturi pentru care societatea a aplicat prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și că deși societatea a considerat și tratat aceste livrări ca livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA cu drept de deducere, la solicitările repetate, reprezentanții S.C. “S” S.A. nu au putut

prezenta documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru.

Totodată, se reține că, deși societatea, prin contestația formulată, nu face referire la documentele de transport solicitate de către organele de inspecție fiscală pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri și nici la motivul pentru care nu au fost prezentate cu ocazia inspecției fiscale, totuși, între anexele din dosarul contestației depus de societate se regăsesc în copie, fără a fi trecute în „*Lista anexelor*” care face parte integrantă din contestație, 2 (două) documente de transport, respectiv 2 (două) scrisori de transport internațional CMR, întocmite pentru o parte din cantitățile rămase nejustificate în timpul inspecției fiscale, care au confirmarea de recepție a mărfii cu semnătura și ștampilă S.C. “D” S.p.a. Italia.

De asemenea, societatea, prin adresa din data de 18.02.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*/2009, prin care a suplimentat probatoriul administrat în susținerea contestației cu noi documente, anexează în copie, pe lângă cele 2 (două) documente de transport rutier pentru livrări către “D” S.p.a. Italia, un al treilea document de transport rutier CMR pentru livrarea rămasă nejustificată către “A” S.R.L. Italia, care nu este semnat și ștampilat de beneficiar la rubrica „*Recepția mărfii*”.

Având în vedere documentele de transport rutier menționate mai sus, depuse de către societate în susținerea acestui capăt de cerere, în conformitate cu prevederile art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*”, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regională “B”, prin adresa nr.*/2009 precizează că, în ceea ce privește cele două documente de transport rutier CMR, întocmite pentru cantitățile rămase nejustificate în timpul inspecției fiscale și care au confirmarea, cu semnătură și ștampilă a S.C. “D” S.p.a. din Italia, pentru recepționarea bunurilor, sunt în copie, având ștampilată mențiunea „conform cu originalul” și o semnătură indescifrabilă, exprimându-și totodată punctul de vedere potrivit căruia „*[...] sub rezerva că aceste documente sunt conforme cu originalul (organele de inspecție fiscală nu au avut al dispoziție aceste CMR-uri în original cu*

ocazia inspecției fiscale) și că aceste documente vor fi acceptate de organele competente pentru soluționarea contestației, organele de inspecție fiscală consideră că este corect a se proceda la refacerea situației T.V.A. stabilită suplimentar la S.C. "S" [...]"

În ceea ce privește cel de al treilea document de transport CMR pentru livrarea către „A” S.R.L. Italia, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regională “B”, prin adresa nr.*/2009, precizează că acesta „nu poate avea calitatea de document justificativ pentru livrarea intracomunitară de bunuri, întrucât la rubrica „24-Recepția mărfii” nu este semnat și ștampilat de beneficiar pentru primire.”

Fată de cele ce preced și având în vedere că, în ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, învederăm prevederile art.5 din Decretul nr.451/1972, potrivit cărora:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

„1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.”,

acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”*

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, pînă la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea ștampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

În sprijinul celor de mai sus, pledează și prevederile art. 30 din Decret din care rezultă că dacă destinatarul nu indică transportatorului anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră că bunurile au fost primite în starea descrisă în scrisoarea de trăsură CMR.

Prin urmare, Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), nu prevede obligația destinatarului de a semna/ștampila exemplarul doi al documentului de transport și de a trimite o copie expeditorului și nici ca exemplarul original al expeditorului, respectiv primul exemplar, să fie transmis pentru

semnare/ștampilare destinatarului bunurilor și apoi înapoiat de către acesta.

Având în vedere cele precizate mai sus, nu pot fi reținute punctele de vedere exprimate de către organele de inspecție fiscală, ulterior încheierii raportului de inspecție fiscală nr.nr.*/2008 și a emiterii deciziei de impunere nr.*/2008, prin adresele nr.*/2009 și nr.*/2009, referitoare la faptul că cele 3 (trei) documente de transport rutier depuse de către societate în susținerea acestui capăt de cerere sunt sau nu semnate și/sau ștampilate de către beneficiari, întrucât legea nu prevede o asemenea obligație.

Totuși, în analizarea caracterului justificativ al documentelor de transport rutier, în speță cele 3 (trei) CMR-uri în copie, are relevanță, așa cum precizează și organele de inspecție fiscală prin adresele menționate mai sus, dacă acestea sunt conforme cu originalul și/sau dacă, așa cum prevede Decretul nr.451/1972, societatea deține sau nu primul exemplar al scrisorii de trăsură în original.

Totodată, având în vedere prevederile art.4 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), potrivit căroră:

*„Proba contractului de transport de face prin scrisoare de trăsură. **Absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsură nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport, care rămîne supus dispozițiilor prezentei convenții.**”*

precum și faptul că din analiza facturilor anexate la raportul de inspecție fiscală nr.*/2008, se reține că în acestea este înscrisă condiția de livrare CIP „Carriage and insurance paid to” (Fracht și asigurare plătite până la) pentru cumpărătorul „D” S.p.a. Italia și CPT „Carriage paid to” (Fracht plătit până la) pentru cumpărătorul „A” S.R.L. Italia, respectiv că transportul și asigurarea sau numai transportul cad în sarcina și pe cheltuiala S.C. „S” S.A., deci că societatea are încheiate contracte/comenzi de transport, era imperios necesar verificarea și analizarea acestora de către organele de inspecție fiscală.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr.*/2009, anexat în copie la dosarul cauzei, pentru o speță similară, care precizează:

„[...] potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere totodată **prevalența fondului asupra formei** în ceea ce privește analiza documentelor de transport.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii. **În astfel de situații intervine rolul inspectorului fiscal, care poate stabili dacă operațiunea în cauză este reală sau nu și, în consecință, dacă se consideră sau nu justificată acordarea dreptului de deducere, respectiv colectarea taxei.** [...]

Prin decizia în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că **acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.**”

Întrucât societatea nu depune în susținere acestui capăt de cerere decât copii după cele 3 (trei) documente de transport rutier, fără niciun alt document justificativ suplimentar, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, urmare a faptului că societatea nu a putut prezenta documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, au verificat și analizat contractele/comenzile comerciale încheiate între S.C. “S” S.A. și beneficiarii bunurilor, cu analizarea condițiilor de livrare prevăzute în acestea, precum și contractele/comenzile de transport încheiate cu diverși cărauși, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța dacă societatea contestatoare poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarile intracomunitare de bunuri pentru care a depus copii ale documentelor de transport rutier, fapt pentru în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

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

se va **desființa parțial decizia de impunere nr.*/2008** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regională “B”, **pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de * lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate, să analizeze documentele de transport rutier depuse de societate ținând cont totodată de considerentele prezentei decizii.

12. Referitor la suma de * lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de * lei și majorări de întârziere în sumă de * lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă achizițiilor intracomunitare înregistrate și declarate ulterior datei operațiunii și au calculat majorări de întârziere între momentul la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată și momentul la care intervine dreptul de deducere a taxei, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată se evidențiază în decontul de TVA, fără să se facă plata efectivă, care să determine majorări de întârziere.

În fapt, societatea a efectuat achiziții intracomunitare în anul 2007, care au fost înregistrate în evidența contabilă și cuprinse în deconturile de TVA și în Declarația recapitulativă 390 în perioade ulterioare datei efective în care au fost realizate achizițiile în cauză, respectiv a înregistrat facturile aferente acestor achiziții intracomunitare la momentul la care acestea au fost primite de la furnizorii săi intracomunitari, organele de inspecție fiscală identificând în acest sens un număr de 331 achiziții intracomunitare, în valoare totală de * lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni fiind în sumă de * lei.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.135 alin.(2), art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că pentru cele 331 de operațiuni intracomunitare intervine obligația colectării T.V.A. la data facturii, în timp ce condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite în luna în care operațiunea a fost cuprinsă în decontul de T.V.A.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea situației T.V.A. colectată a contribuabilului, respectiv au majorat T.V.A. colectată de contribuabil în luna achiziției intracomunitare cu T.V.A. aferentă acestor operațiuni în sumă de *** lei și au diminuat T.V.A. colectată de contribuabil în luna în care a fost înregistrată achiziția intracomunitară cu T.V.A. aferentă acestor operațiuni în valoare de *** lei, iar pentru achizițiile efectuate în anul 2007 și declarate în anul 2008, societatea va înregistra diferența de *** lei în anul 2008, calculând totodată și majorări de întârziere.

În drept, potrivit prevederilor art.151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare este reglementată plata taxei la buget. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”,

iar potrivit alin.(2) al aceluiași articol:

*„(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va **evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g).**”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art.145-147¹, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

Prin urmare, în contextul acestor prevederi legale se reține că nu este vorba de o plată efectivă a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, situație în care, în absența unei sume

suplimentare de plată, nu se datorează nici majorări de întârziere. Problema plății efective se ridică numai în situația în care, având în vedere activitățile desfășurate, societățile ar avea obligația determinării taxei deductibile pe bază de pro-rată sau nu ar avea drept de deducere a taxei aferente achizițiilor.

Întrucât de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, învederăm prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție în cazul C-95/07 Ecotrade Spa împotriva Agenzia delle Entrate – Ufficio di Geneva 3, din cuprinsul căreia se reține:

În situația nerespectării, pe de o parte, a obligațiilor care rezultă din formalitățile stabilite prin reglementarea națională privind exercitarea dreptului de deducere în situația aplicării sistemului de taxare inversă și, pe de altă parte, a obligațiilor contabile, precum și a celor privind declarațiile (denumită « nerespectarea obligațiilor contabile »), trebuie să se examineze dacă o astfel de nerespectare poate fi în mod valabil sancționată cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării taxării inverse.

În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.

Într-adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31).

În consecință, din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Bockemühl).

Deși, în temeiul dispozițiilor articolului 22 alineatele (7) și (8) din A șasea directivă, statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele impozabile își îndeplinesc obligațiile privind declarațiile și plata sau impun alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p.I-7281, punctul 47, precum și Hotărârea Gabalfrisa și alții).

Or, o practică de rectificare și de recuperare, care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile, cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a unor obligații în sensul articolului 22 alineatul (7) din A șasea directivă, din moment ce dreptul comunitar nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa nerespectarea obligațiilor amintite.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.***/2008, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate, au identificat un număr de 331 de achiziții intracomunitare, care au fost înregistrate de societate în evidența contabilă și cuprinse în deconturile de TVA și în Declarația recapitulativă 390 în perioade ulterioare datei efective a operațiunii, fapt confirmat, de altfel, de către societate prin contestația formulată, respectiv că „[...] societatea “S” S.A. a înregistrat facturile respective la momentul la care acestea au fost primite de la furnizorii săi intracomunitari.”

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru cele 331 de operațiuni intracomunitare obligația colectării T.V.A. intervine la data facturii, în timp ce condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite în luna în care operațiunea a fost cuprinsă în decontul de T.V.A., calculând astfel, majorări de întârziere între cele două momente, respectiv între data la care a intervenit obligația colectării TVA și data la care au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere și impunând totodată la plată, prin decizia de impunere, taxa pe valoarea adăugată rezultată ca urmare a declarării în anul 2008 a achizițiilor intracomunitare de bunuri efectuate în anul 2007.

Se reține, de asemenea, și argumentul societății potrivit căruia „Anularea temporară a dreptului de deducere a TVA exercitat de către “S” S.A. ca urmare unei erori formale, respectiv, nedeclararea TVA aferentă atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă în decontul perioadei respective, contravine principiului neutralității TVA. Așadar, considerăm că atâta timp cât organele fiscale au stabilit faptul că TVA aferentă achizițiilor intracomunitare efectuate de către “S” S.A. ar fi intervenit într-o perioadă anterioară declarării acestor operațiuni de către “S” S.A., și din moment ce este incontestabil faptul că sistemul de taxare inversă era aplicabil în cazul achizițiilor intracomunitare respective, în baza principiului fundamental al neutralității, considerăm că “S” S.A. ar trebui să poată să-și exercite dreptul de deducere a TVA aferentă atâta timp cât cerințele de fond/de substanță sunt îndeplinite. ”

Având în vedere cazul în speță, precum și cele reținute din Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-95/07 Ecotrade Spa împotriva Agenzia delle Entrate – Ufficio di Geneva 3, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, privind tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată aplicabil în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri care nu au fost raportate în termenele legale în decontul de TVA și declarația recapitulativă.

Prin adresa nr.*/2009, Direcția de legislație în domeniul TVA precizează „în ceea ce privește îndeplinirea formalităților privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în situația taxării inverse, [...] are relevanță detalierea Hotărârii Curții Europene de Justiție în cazul C-90/02 - Finanzamt Gummersbach vs. Gerhard Bockemühl [...], din care redăm următoarele:

«În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera d) din a șasea directivă (n.n. Directiva a 6-a din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată baza de impunere uniformă - 77/388/CEE, înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată), deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, este evident că autoritatea de care acestea dispun trebuie exercitată în conformitate cu unul dintre obiectivele urmărite de a șasea directivă, respectiv acela de a asigura colectarea taxei și verificarea acesteia de

către administrația fiscală (a se vedea în acest sens articolul 22 alineatul (3) lit.c) din a șasea Directivă, hotărârea în cazul Langhorst [...] punctul 17).

Mai mult decât atât, autoritatea statelor membre poate fi exercitată numai în măsura în care, prin intermediul numărului de formalități sau prin natura tehnică a acestora, impunerea lor nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (a se vedea în acest sens articolul 22 alineatul (3) lit.b) din a șasea Directivă, coroborat cu articolul 18 alineatul (1) șit.a) din acest act normativ, hotărârea în cazul Jeunehomme [...] punctul 17).

Prin urmare, în ceea ce privește articolul 18 alineatul (1) lit.d) din Directiva a 6-a, impunerea și extinderea formalităților care trebuie respectate pentru a fi posibilă exercitarea dreptului de deducere nu trebuie să depășească ceea ce este strict necesar pentru a fi posibilă verificarea aplicării corecte a procedurii de taxare inversă.

În acest context, este adevărat că o factură are o funcție importantă de documentare deoarece aceasta poate conține date verificabile. Cu toate acestea, într-o situație de taxare inversă, este sigur că, tocmai în baza unor astfel de informații verificabile, beneficiarul bunurilor sau serviciilor va putea fi ținut răspunzător pentru plata TVA [...].

În consecință, din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, este obligată la plata TVA, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. »

În cazul citat, Curtea a decis că:

«O persoană impozabilă care este obligată în calitate de beneficiar (al serviciilor) la plata taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile articolului 21 alin.(1) din Directiva a 6-a a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 [...], nu este obligată să fie în posesia unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directivă, pentru a putea să își exercite dreptul de deducere. »

Considerăm de asemenea că, în situația descrisă, momentul la care intervine exigibilitatea TVA nu poate fi dissociat de momentul la care intervine dreptul de deducere a taxei pentru aceste operațiuni, iar neîndeplinirea condițiilor pentru exercitarea acestui drept, respectiv lipsa facturii la momentul la care ia nașterea exigibilitatea TVA, nu justifică amânarea acestuia până la îndeplinire, dacă autoritatea fiscală dispune de

suficiente informații care-i permit verificarea aplicării corecte a mecanismului taxării inverse.”

Mai mult, se reține că societatea, prin adresa din data de ***.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.***/2009, prin care a suplimentat probatoriul administrat în susținerea contestației cu noi documente, depune în susținerea acestui capăt de cerere *Anexa O* care conține „*Precizare MF cu privire la operațiunile de achiziții intracomunitare înregistrate și declarate ulterior datei operațiunii*”.

Se reține, de asemenea, că organele de inspecție fiscală prin adresa nr.***/2009, propun „*admiterea punctului de vedere al petentei, respectiv admiterea contestației pentru suma de **** lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar cu ocazia inspecției fiscale pentru achizițiile intracomunitare înregistrate și declarate ulterior exigibilității T.V.A. și recalcularea bazei de calcul a majorărilor de întârziere stabilite suplimentar.*”, urmare a reanalizării și recalculării situației privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar cu ocazia inspecției fiscale pentru operațiunile în cauză, în baza precizărilor din adresa nr.***/2009 emisă pentru o speță similară de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, potrivit căreia „*nu poate fi anulat dreptul de deducere pentru achizițiile intracomunitare efectuate de o persoană impozabilă, dacă acesta a fost exercitat în condițiile prevăzute de lege, întrucât motivațiile conform cărora societatea nu a efectuat articolul contabil 4426=4427 și nu a raportat în termen achizițiile intracomunitare de bunuri în deconturile de TVA și în declarația recapitulativă, nu justifică un astfel de refuz în situația aplicării mecanismului de taxare inversă și, în absența unei sume suplimentare de plată, nu se justifică nici calcularea unor majorări de întârziere.*”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale redate anterior, avizele de specialitate date în speță și ținând seama de hotărârile Curții Europene de Justiție menționate mai sus, se reține că pentru operațiunile de achiziții intracomunitare de bunuri, fiind aplicabil sistemul de taxare inversă, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile și având în vedere că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri se evidențiază în decont atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, deci fără să fie vorba de o plată efectivă, iar în absența unei sume stabilite suplimentar de plată, nu se justifică nici calcularea de majorări de întârziere, fapt pentru care se **admite contestația pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită**

suplimentar în sumă de * lei și pentru majorările de întârziere în sumă de *** lei** stabilite de către organele de inspecție fiscală urmare a colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri la data facturii emise de către furnizorul intracomunitar față de momentul acordării dreptului de deducere, respectiv în luna în care operațiunea a fost cuprinsă în decontul de T.V.A.

13. Referitor la accesorii în sumă de * lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**. Întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va **respinge și pentru suma de *** lei, cu titlu de accesorii**, iar în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de *** lei a fost desființată parțial decizia de impunere nr.*/2008, aceasta se va **desființa și pentru suma de *** lei cu titlu de accesorii**.

14. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.*/2008, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de obligații fiscale precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția nr.nr.*/2008 organele de inspecție fiscală au dispus depunerea de către S.C. “S” S.A. “Z” de declarații recapitulative rectificative privind achizițiile intracomunitare pentru trimestrele I, II, III și IV 2007 pentru corectarea erorilor declarate inițial, respectiv încadrarea la trimestrul în care achizițiile au avut loc efectiv, urmare a faptului că un număr de 162 de facturi de achiziție au fost declarate în alte trimestre decât trimestrele în care intervenea exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală [...]”

Totodată, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct.1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Potrivit prevederilor punctului 5.2 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii și întrucât măsurile dispuse în sarcina S.C. “S” S.A. “Z” prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.*/2008 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat.

Totodată, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regionala “B” prin adresa nr.*/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. */2009 comunică Direcției generale de soluționare a contestațiilor că, în ceea ce privește capătul de cerere referitor la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.*/2008, la nivelul Direcției generale de administrare a marilor

contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală a fost emisă și comunicată societății și reprezentantului acestuia decizia de soluționare nr***/2008, prin care contestația petentei împotriva acestei dispoziții a fost respinsă ca neîntemeiată și nejustificată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.137 alin.(3) lit.e), art.145 alin.(3) lit.a), lit.b), alin.(7) lit.a), lit.b), alin.(8) lit.a), lit.b), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunilor, art.128 alin.(1), alin.(4), alin.(9), art.138 lit.b), art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3), art.145 alin.(1), lit.a), alin.(5) lit.b), art.151, art.157 alin.(1) și alin.(2), art.159 alin.(1) lit.b), art.159 alin.(2), art.160 alin.(1), alin.(2) lit.c), alin.(3), alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.6 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(1) din Codul fiscal, pct.22 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.137 alin.(3) din Codul fiscal, pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal, pct.82 alin.(9) și alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, art.3 din Ordinul nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.5, art.6 pct.1), art.13 pct.1) din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) și ale art.216 alin.(1), alin.(3), art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.12.7, pct.52 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct.1 Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. "S" S.A.** împotriva deciziei de impunere nr.***/2008 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regionala "B" pentru suma de *** lei reprezentând:

- **taxă pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei;

- **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei.

2. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.*/2008** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de inspecție fiscală Regionala "B" pentru suma de *** lei reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei;

- **majorări de întârziere** în sumă de *** lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Admiterea contestației formulată de S.C. "S" S.A. împotriva deciziei de impunere nr.*/2008** pentru suma de *** lei reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de *** lei;

- **majorări de întârziere** în sumă de ***lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel „C” sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.