



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

## **DECIZIA NR. 280 / 2012**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X. .X. SRL din .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală

**sub nr.906202/02.02.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./31.01.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.X/02.02.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., Str. X .X. X nr.X, Județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J02/X/1996.

SC .X. .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X..X./26.08.2011, respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea contestă și măsura 1.1. din Dispoziția nr..X..X./26.08.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, privind înregistrarea în contabilitate, cu semnul minus, a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **30.09.2011**, potrivit ștampilei poștale aplicată pe plicul anexat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal

prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **17.10.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflate la dosarul cauzei.

De asemenea, societatea a depus completare la contestație înregistrată la Serviciul Registratură din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./07.11.2011 prin care aduce argumente suplimentare cu privire la un capăt de cerere din contestația inițială.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. .X. SRL regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SRL .

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/26.08.2011, societatea susține următoarele:***

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livărilor intracomunitare pentru care nu se face dovada transportului și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au constatat în mod netemeinic și nelegal ca nu a prezentat documente din care să rezulte că produsele vandute au fost transportate din România în alt stat membru.**

Astfel, societatea arată că a emis facturi la vânzarea produselor către .X. .X., iar acestea conțin toate elementele obligatorii menționate de art.155 alin.(5) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea arată că a obținut confirmare de recepție a bunurilor de la clientul său .X. .X., pe care o anexează, și susține că acest document constituie, împreună cu factura nr..X./05.09.2008, probe

suplimentare în sensul că bunurile au fost recepționate de client și deci, au părăsit teritoriul României.

Având în vedere prevederile OMFP nr.2222/2006, care condiționează aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în cazul livrărilor intracomunitare de existența documentului de transport și/sau alt document care atestă realizarea efectivă a livrării intracomunitare societatea susține că legiuitorul nu a avut intenția de a restrânge posibilitatea justificării condiției de transport pentru acordarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrări intracomunitare și exporturi de bunuri la anumite documente-tip.

Ca urmare, contestatoarea consideră că prezentarea confirmării de recepție a bunurilor la locația clientului constituie dovada efectuării transportului în sensul art.10 din OMFP nr.2222/2006.

Mai mult, contestatoarea invocă prevederile art.7 din Codul de procedura fiscală referitor la rolul activ al autorităților fiscale, și susține că organele de inspecție fiscală trebuie să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare aferente fiecărui caz în parte.

De asemenea, consideră că aceste confirmări de recepție reprezintă "*mijloace de proba*" în înțelesul art.46 din Codul de de procedura fiscală, care ar trebui să fie luate în considerare pentru analiza stării de fapt fiscale, așa cum se prevede la art.64 din Codul de procedura fiscală.

În susținere, societatea invocă și Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza Teleos C-409/04 prin care s-a hotărât că deși s-a dovedit că acel client nu a transportat bunurile în alt Stat Membru, Teleos și ceilalți nu sunt responsabili pentru plata TVA aferentă bunurilor livrate local deoarece au acționat cu bună-credință și au luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea lor pentru a se asigura că livrările pe care le efectuau nu îi implica în nicio fraudă fiscală.

Curtea Europeană de Justiție a constatat că a obliga o persoană impozabilă să furnizeze o dovadă nerezonabilă cu privire la faptul că bunurile au parasit în mod fizic Statul Membru de expediție, plasează persoanele impozabile într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea aplicării scutirii în cazul livrărilor intracomunitare.

Astfel, societatea susține că atât timp cât prezintă documente care atestă faptul că bunurile au fost recepționate de clientul din alt Stat Membru, și deci se poate face dovada că aceste bunuri au fost transportate din România, aceste documente trebuie să permită aplicarea scutirii de TVA specifică livrărilor intracomunitare de bunuri, în baza art.143 alin.(2) lit. a) din Codul Fiscal, întrucât cerințele legale sunt îndeplinite.

Pentru motivele prezentate, societatea solicită luarea în considerare a confirmării recepției bunurilor ca și mijloace de proba care să ateste transportul bunurilor în alte state în cazul livrării intracomunitare efectuate

catre partenerul extern .X. .X., cu factura nr..X./ 05.09.2008, in regim de scutire cu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, solicita admiterea contestației și prezintă Anexa 10 cu modul de calcul al obligatiilor fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii pentru parteneri externi,** contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei eronat baza facturilor nr..X./17.03.2006 și nr..X./17.03.2006 emise de .X. .X., în valoare de .X. lei și, respectiv de .X. lei.

Societatea susține că îi sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 lit.c) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde sunt descrise așa-numitele servicii intangibile.

Contestatoarea precizează ca aceste facturi au fost emise în baza unui număr extrem de mare de ore lucrate de către ingineri angajați ai societății care au desfășurat activități de design/proiectare centuri de siguranță ce reprezintă servicii de inginerie și care, din punct de vedere al locului impozitării din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, sunt asimilate serviciilor de consultanță, inginerie, birouri de studii și alte servicii similare etc., regimul aplicabil acestor servicii de inginerie fiind "neimpozabil în România". În acest sens documentele justificative prezentate demonstrează că reprezintă servicii de inginerie desfășurate în departamentul "*Inginerie aplicată*" din cadrul societății, și acestea includ:

Serviciu principal:

- Desene, schițe, proiectări pe calculator ale produselor (ex. centuri de siguranță);

Servicii accesorii serviciului principal:

- Evaluări teoretice: studii de fezabilitate, analize tolerante;
- Conceperea de liste de componente pentru produsele finite al căror design/proiectare este concepută;
- Simulare numerică (teste pe calculator a produselor proiectate/concepute).

De asemenea, contestatoarea susține că pentru a se încadra în prevederile art.133 alin.(2) lit.d), pct.3) și pct.4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea trebuia să realizeze în principal servicii fizice/mecanice asupra unor bunuri mobile corporale or, serviciile prestate de societate au fost de natură design-proiectare a centurilor de siguranță.

Diferențierea între serviciile intangibile de cele tangibile, care implică o intervenție asupra unor bunuri mobile corporale a fost prevăzută specific în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ulterior datei de 01.01.2007.

Totodată, contestatoarea susține că prevederile art.133 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost armonizate cu prevederile Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun al TVA la nivelul UE (devenita Directiva 112/2006/CE după 1.01.2007) încă de la 1 ianuarie 2004 și considera ca aceste linii directoare pot fi luate în considerare la stabilirea naturii acestor prestări de servicii și în perioada anterioară datei de 01.01.2007.

Pentru motivele prezentate societatea solicită desființarea deciziei de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă .X. lei aferenta unor mijloace fixe casate și a accesoriilor aferente în cuantum de .X. lei, societatea susține că a utilizat activele în activitatea sa atât timp cât conducerea societății a considerat că fluxurile de numerar generate de active justifică menținerea acestora ca mijloace fixe, iar în condițiile în care în urma estimărilor fluxurilor de numerar pe care aceste active le-ar putea aduce nu mai justifică menținerea acestora s-a ajuns la decizia casării acestor mijloace fixe.**

În susținere contestatoarea precizează că a existat intenția de a desfășura operațiuni taxabile cu aceste active, ceea ce conduce la acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și invocă cazurile judecate la Curtea Europeană de Justiție C-110/94 Inzo și C-37/95 Ghent Coal terminal NV, precum și prevederile art.145 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Contestatoarea susține că nu este de acord cu baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală, respectiv valoarea rămasă neamortizată sau valoarea de intrare a bunurilor respective și nu este de acord cu încadrarea operațiunilor de casare ca lipsuri în gestiune – operațiuni care sunt considerate livrări de bunuri având în vedere că a prezentat, în fiecare caz în parte, documentele cerute de organele de inspecție fiscală, respectiv Procese verbale de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe (sau casare) și lista mijloacelor fixe casate în fiecare luna/an, astfel că nu se poate vorbi de o lipsă din gestiune.

În legătura cu baza legală invocată de organele de inspecție fiscală, respectiv art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contestatoarea susține că la pct.6 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal se precizează că nu reprezintă livrare de bunuri casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital, prevederi legale ce infirmă baza legală invocată în raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, societatea arată că, în măsura în care bunurile de capital au intrat în gestiune înainte de data aderării, casarea acestora nu implică o

livrare de bunuri pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată și nici ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial în sensul art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea arată că majoritatea bunurilor de capital au intrat în gestiunea societății înainte de data aderării, astfel, pozițiile de la 1 la 5 din anexa 31 la Raportul de inspecție fiscală, pentru care s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei, au fost achiziționate înainte de data aderării.

În ceea ce privește cazul particular al liniei de asamblare cu număr de inventar .X. menționată la poziția 1 din anexa 31 la Raportul de inspecție fiscală, aceasta a fost doar "activată" ca mijloc fix în data de 31.03.2007, urmata imediat de casarea lui, datorită motivelor exprimate mai pe larg și la răspunsul aferent întrebării 29 din Notele Explicative întocmite în data de 18.05.2011, respectiv aplicația informatică SAP folosită pentru gestiunea mijloacelor fixe nu permite casarea, respectiv înregistrarea acestei operațiuni în conturile contabile, dacă mijlocul fix respectiv intenționat a fi casat nu este activ, adică înregistrat în contul 21xx). Totuși, în privința achiziției acestui activ, așa cum rezultă din anexa 32 la Raportul de inspecție fiscală, activul a fost achiziționat în anul 2005, fiind importat în baza declarației vamale de import nr..X./06.07.2005. Fiind achiziționat în anul 2005, respectiv înainte de data aderării, în baza pct.6 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, societatea consideră că operațiunea de casare a acestui bun nu poate fi considerată minus de inventar. De asemenea, contestatoarea susține că nu se poate invoca articolul 128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu se poate interpreta că este vorba de *"utilizarea în scopuri care nu au legătura cu activitatea economică desfășurată"*.

Contestatoarea susține că elementul de intenție de a desfășura operațiuni taxabile a existat și nu a fost pus la îndoială de organele de inspecție fiscală fapt ce conduce la păstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, conform jurisprudenței europene.

Conform celor precizate societatea solicită desființarea Deciziei de impunere contestată pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

**4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, aferenta refuzurilor calitative și a accesoriilor aferente în cuantum de .X. lei, societatea susține că pentru cele 18 cazuri constatate prezintă o descriere a tipologiei situațiilor care pot apărea în practică, respectiv:**

Produsele finite obtinute, dupa ce au trecut de testele interne de calitate, sunt expediate la clientii finali din alte State Membre UE sau din afara Comunitatii, .X. X AG, .X. .X., X AG, .X. X Japan.

La locatia clientului are loc mai întâi o receptie preliminara a bunurilor. Daca se constata defecte la unele bunuri, clientul notifica societatea furnizoare si deschide o procedura de investigatie a bunurilor, angajand cheltuieli de sortare, analiza etc. cheltuieli care sunt refacturate.

Daca se trece de aceste teste preliminare de calitate, insa inainte de a fi introduse in productie nu trec de testele de calitate finale impuse de standardele clientului, acesta din urma notifica societatea cu privire la situatia respectiva si in cele mai multe cazuri clientul emite un document numit "debit-note", urmand ca societatea sa emita o factura storno catre client. In astfel de cazuri se face intotdeauna o analiza cost-beneficiu din partea societatii in urma careia se decide daca bunurile respective raman acolo sau se reintorc la societate, in Romania, pentru a se incerca repararea lor:

- daca in urma analizei rezulta ca este justificat din punct de vedere economic sa nu se inregistreze costuri mai mari cu transportul bunurilor si o reparatie a lor care sta sub semnul intrebarii, atunci se ia decizia sa se reduca valoarea facturii initiale catre respectivul client; in astfel de cazuri au loc discounturi de calitate acordate de societate respectivului client;

- daca in urma analizei rezulta ca este justificat economic sa se incerce repararea bunurilor constatate a avea defecte la receptia lor de catre clientul final, atunci produsele finite respective sunt expediate din nou in Romania, la fabrica din .X., unde se desfasoara operatiunile de reparatii; concomitent se reduce valoarea facturii initiale catre respectivul client, recunoscandu-se anularea partiala a tranzactiei, care din punctul de vedere al regimului de TVA, este considerata o ajustare a bazei impozabile in conformitat cu art.138 din Codul Fiscal. În urma reparatiilor, bunurile fie sunt retrimise inapoi la client si ca atare refacturate acestuia din urma, fie sunt valorificate in cazul in care se constata ca defectele nu mai pot fi inlaturate.

În ambele cazuri mentionate mai sus pot exista si situatii in care societatea sa recupereze intreaga contravaloare a produsului finit, sau o parte a acestuia, de la furnizorii de materii prime din cauza carora s-a produs defectul respectiv (ex. daca pielea care se intinde pe volane are defecte/vicii ascunse care sunt identificate abia la momentul receptiei volanului de catre clientul final, atunci întreaga contravaloare a volanului respectiv se recupereaza de la furnizorul de piele care se afla in culpă).

Potrivit celor prezentate societatea este de parere ca in niciun caz nu poate retine teza ca in astfel de cazuri are de-a face cu bunuri lipsa in gestiune sau stocuri degradate calitativ, asa cum au retinut organele de inspectie fiscală.

Societatea susține că a intenționat sa realizeze operatiuni taxabile constând in vanzarea produselor finite obtinute catre beneficiari, rebuturile

rezultand din cauze obiective, aceasta intentie trebuie sa ii pastreze societății intact dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materii prime. Societatea, arată că potrivit cifrei de afaceri pe cinci ani procentul rebuturilor este de 0,05%.

Din punctul de vedere al societatii, facturile storno reprezinta ajustari ale bazei de impozitare care trebuie sa aiba acelasi regim ca si tranzactiile principale - livrari intracomunitare sau exporturi, dupa caz, efectuate de societate către clientii - .X. .X., .X. .X., .X. AG, .X. Corporation Japan - si anume "*scutit cu drept de deducere*".

În ceea ce priveste baza legala invocata de organele de inspectie fiscala – art.128 alin.(3) lit.e) si art.128 alin.(9) lit. b) din Codul Fiscal, în vigoare anterior datei 01.01.2007, contestatoarea susține că prezintă argumente din care rezultă că in niciuna din situațiile intalnite in practica nu se poate concluziona ca ar avea de-a face cu "*bunuri lipsa in gestiune*", sau "*stocuri degradate calitativ*", respectiv:

În anumite cazuri s-au emis facturi storno de catre societate in corespondenta cu bunurile ce au defecte de calitate, constatate de client (ex. .X. .X.), dar si in legatura cu costuri suplimentare inregistrate de clientul final cu sortarea si analiza bunurilor respective.

Cu titlu de exemplu societatea atasează la contestatie, copii ale facturilor storno nr..X./09.08.2006 si nr..X./09.08.2006, de unde rezultă că cea mai mare parte din valoarea facturilor storno reprezinta contravaloarea acestor servicii suplimentare refacturate societatii de catre clientul final. Chiar daca in astfel de cazuri societatea a gresit intr-o oarecare masura tratamentul contabil (prin faptul ca si aceste servicii au redus valoarea veniturilor, in loc sa fie inregistrate pe costuri), sau în cazurile in care bunurile se reintorc in Romania pentru a fi reparate, sub nicio forma nu se poate concluziona ca in astfel de cazuri este vorba despre "bunuri lipsa in gestiune" sau "stocuri degradate calitativ".

Pentru celelalte situatii, in care bunurile raman la clientul final, intrucat organele de inspectie fiscala nu au contestat aplicarea regimului de scutire la tranzactiile principale catre clientii .X. .X., .X. .X., .X. AG, .X. Corporation Japan, societatea nu intelege de ce aceste facturi storno, care din punct de vedere al substantei economice reprezinta discounturi de calitate (rabat de calitate, acordat pentru calitatea nesatisfacatoare a produselor finite), in baza art.138 litera c) din Codul Fiscal, si care trebuie sa aiba acelasi regim de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu tranzactiile principale la care se refera au fost interpretate de organele de inspectie fiscala ca "bunuri lipsa in gestiune", sau "stocuri degradate calitativ".

Societatea invocă prevederile pct.51 alin.(5) lit.a) din Ordinul nr.3055/2009 privind reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene și cu Directiva a VII-a a Comunitatilor Economice Europene, potrivit căroră: "*Reducerile comerciale pot fi, de*



*exemplu: rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practica asupra prețului de vânzare", și ale pct.20 alin.(1) din HG nr.44/2004 și ale art.134<sup>2</sup> alin.(3) din Codul fiscal și susține că facturile de stornare pentru evidentierea rabaturilor comerciale acordate vor comporta acelasi regim de TVA cu cel aplicabil operatiunii de baza (livrarea intracomunitara/export) si anume, scutit cu drept de deducere.*

Ca urmare, societatea arată că atât timp cât prin emiterea facturii de storno nu este anulata livrarea de bunuri, produsele ramanand in proprietatea clientilor catre care au fost expediate, considera injusta calificarea acestora in categoria bunurilor lipsa din gestiune, astfel că, societatea nu trebuie sa colecteze TVA pentru valoarea rabaturilor comerciale acordate atat timp cat acestea sunt acordate pentru probleme de calitate semnalate de clienti in legatura cu livrarile de bunuri.

Avand in vedere cele precizate mai sus societatea susține că încadrarea acestor situatii în prevederile art.128 alin.(3) lit.e) sau art.128 alin.(9) lit.b) din Codul Fiscal, in vigoare inainte de 01.01.2007, este abuzivă și solicita desființarea deciziei de impunere contestata pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar in suma de .X. lei si accesorii aferente în suma de .X. lei.

**5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar in suma de .X. lei, aferenta refuzurilor cantitative și a accesoriilor aferente în quantum de .X. lei** contestatoarea susține că în toate cele 13 situatii constatate de organele de inspectie fiscala prezintă o descriere sumara a derularii operatiunilor:

In prima faza facturile emise catre clientii finali sunt emise in cursul zilei de catre departamentul de logistica din cadrul societatii, cantitatile fiind luate din planul prevazut pentru productia pe ziua respectiva, iar documentele de transport insotitoare (CMR) reflecta intocmai cantitatile inscrise in facturile comerciale emise.

Exista totusi situatii in care pana la sfarsitul zilei, cand se incarca produsele finite in mijlocul de transport, si cand incepe expeditia, departamentul de productie nu reuseste sa finalizeze toata productia aferenta documentelor deja create aceasta avand drept consecinta că, *faptic*, se expediaza o cantitate mai mica de produse finite decat cea mentionata in documentele insotitoare (factura, respectiv CMR, packing list, DVE). Acest lucru se poate dovedi cu planurile de productie si cu rapoartele de productie din ziua respectiva, care arata ca in realitate, acea diferenta de produse finite pentru care se emite factura storno nu s-a produs pana la momentul expeditiei bunurilor.

La receptie, clientul notifica societatii ca s-au receptionat mai putine bunuri decat cele inscrise in factura, iar societatea emite o factura storno pentru a reflecta faptul ca diferenta de bunuri (dintre factura emisa

initial si cea identificată la receptie, la client), nu a fost expediata niciodata clientului.

Potrivit celor prezentate contestatoarea susține că nu este vorba despre bunuri lipsa in gestiune sau stocuri degradate calitativ.

Astfel, societatea susține că aceste facturi storno reprezinta ajustari ale bazei de impozitare care trebuie sa aiba acelasi regim de taxă pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.138 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca si tranzactiile principale (livrari intracomunitare sau exporturi, dupa caz, efectuate de societate catre clientii - .X. .X., .X. Corporation Japan, .X. .X. Parts, .X. GmbH, .X. Automotive .X. Inc., si anume "scutit cu drept de ducere".

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au contestat aplicarea regimului de scutire la tranzactiile principale catre clientii - .X. .X., .X. Corporation Japan, .X. .X. Parts, .X. GmbH, .X. Automotive .X. Inc., societatea susține că facturile de storno, din punct de vedere al substantei economice, reprezinta niste anulari partiale, efectuate in baza art.138 litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale facturilor emise in mod gresit pentru cantitati mai mari decat cele faptice, si care trebuie sa aiba acelasi regim de impozitare a TVA cu tranzactiile principale la care se refera, fiind interpretate de organele de inspectie fiscală ca „bunuri lipsa in gestiune”, sau stocuri degradate calitativ".

Mai mult, societatea susține că în anumite cazuri - pozitiile 9, 10, 11, 12 si 13 din anexa 35 la Raportul de inspectie fiscală- facturile storno au fost emise dupa data Aderarii, cand reglementarile invocate de organele de de inspectie fiscala – art.128 alin.(3) lit. e) sau art.128 alin. (9) lit.b) nu mai existau in Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru motivele expuse societatea solicita desfiintarea deciziei de impunere contestata pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar in suma de .X. lei si obligatiile fiscale acesorii in suma de .X. lei.

**6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar in suma de .X. lei aferentă altor stornari și a accesoriilor aferente în quantum de .X. lei,** contestatoarea susține că, in cazul facturilor de storno emise catre .X. GmbH -pozitiile 2 si 3 din anexa 37 la Raportul de inspectie fiscală, societatea a realizat numeroase livrari -exporturi inainte de data Aderarii, respectiv livrari intracomunitare dupa data Aderarii- catre .X. GmbH și nefiind constatate niciun fel de probleme la aceste livrări regimul aplicat tranzactiilor trebuie să fie aplicat și în cazul reducerii bazei de impozitare.

Contestatoarea arată că în relația cu .X. GmbH s-a implementat un sistem electronic de schimb al datelor (Electronic Data Interchange) în baza căruia facturile emise de contestatoare sunt transmise în mod automat către .X. GmbH. Cu toate acestea, .X. GmbH și-a implementat un sistem de creare a propriilor facturi (self-billing) emise în numele furnizorului, bazate pe informațiile din sistemul lor; astfel .X. GmbH nu și înregistrează în sistemul lor contabil facturile primite de la contestatoare, ci pe cele emise în baza informațiilor din sistemul propriu. Preturile folosite în tranzacțiile cu .X. GmbH suferă modificări destul de dese, datorate negocierilor care au loc la nivelul Grupului. Cu toate acestea, au existat situații în care facturile emise de societatea din România nu au ținut cont de aceste negocieri, respectiv nu au menționat preturile (mai reduse) rezultate în urma negocierii. Astfel, s-au acumulat de-a lungul timpului anumite diferențe între ce avea evidențiat contestatoarea privind creanța asupra .X. GmbH, respectiv ce recunoștea .X. GmbH ca și datorie față de societatea din România.

Întrucât aceste diferențe provin din erori de facturare (s-au facturat la preturi mai mari decât cele negociate între părți), s-a luat decizia emiterii acestor facturi storno (Credit Note-uri), pentru a se recunoaște și din punct de vedere contabil creanța față de .X. GmbH la nivelul la care acesta și-a recunoscut datorii față de societatea din România.

În ceea ce privește situația cu Non-Ferrum .X. Ges.m.b.H & .X. - poziția 1 din anexa 37 la Raportul de inspecție fiscală contestatoarea susține că este asemănătoare cu cea descrisă în cazul .X. GmbH.

Ca urmare, contestatoarea susține că încadrarea în prevederile art.128 alin. (3) lit. e) sau art.128 alin.(9) lit. b) din Codul Fiscal în vigoare înainte de data Aderării, reprezintă o interpretare abuzivă și nerealistă, cu atât mai mult cu cât în cazul .X. GmbH facturile storno au fost emise în martie 2007 când reglementările invocate nu mai existau în Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

În concluzie, societatea solicită desființarea deciziei de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de .X. lei și obligații fiscale accesorii în suma de .X. lei.

**7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de audit pentru raportările de Grup, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere**, contestatoarea susține că înțelege să conteste această sumă având în vedere că va refactura, în cursul lunii octombrie, toate aceste sume aferente serviciilor prestate de către SC .X. & .X. SRL, către compania-mamă, .X. SRL, în baza structurii de comision descrise în Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și conform pct.19 alin.(4) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Societatea susține că la refacturare, regimul aplicabil este structura de comisionar astfel că, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate și invocă și prevederile legale generale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv art.145 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată chiar în situația în care achizițiile sunt folosite la operațiuni pentru care locul prestării se considera ca fiind în străinătate, dacă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi avut locul impozitării în România.

Ca urmare, societatea solicită desființarea deciziei de impunere contestată pentru această sumă, iar în condițiile în care nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că refacturarea acestor sume s-a realizat după încheierea inspecției fiscale își rezerva dreptul de a repune această sumă de .X. lei ca și taxă pe valoarea adăugată deductibilă în decontul lunii octombrie 2011.

**Prin completarea la contestație** societatea dorește să înlocuiască textul de la pct.7 din contestație cu o nouă argumentație.

Contestatoarea susține că întrucât contractele încheiate cu SC .X. & .X. .X. Service SRL nu detaliază, în cele mai multe cazuri, onorariul total facturat în serviciul de audit statutar și servicii de audit de grup, a primit adresa nr..X./31.10.2011 din care reiese ca :

- facturile nr..X./27.11.2006, .X./23.10.2007 și nr..X./17.04.2009 reprezentând servicii referitoare la auditul de grup;
- facturile nr..X./30.06.2009 și .X./24.06.2010 reprezintă servicii referitoare la auditul statutar;
- pentru celelalte facturi, prestatorul de servicii SC .X. & .X. .X. .X. SRL menționează că din onorariul facturat 81,5% se referă la servicii de audit statutar, și doar restul de 18,5% se referă la audit pentru grup.

Societatea prezintă anexa cu aceste sume și cu diferențele față de situația prezentată de organele de inspecție fiscală din Anexa 45 la Raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatoarea arată că își rezerva dreptul de a depune probe noi, respectiv facturile de corecție care urmează să fie emise de SC .X. & .X. .X. Service SRL, momentan societatea fiind în discuții avansate cu prestatorul de servicii pentru corectarea facturilor care să prezinte detaliat modul de împărțire a onorariilor pe cele două tipuri de activități: audit statutar și audit de grup.

Societatea înțelege să conteste, pe lângă suma de .X. lei, și accesoriile în suma de .X. lei.

Contestatoarea reitereaza faptul ca va refactura aceste cheltuieli, iar regimul aplicabil este structura de comisionar astfel că, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate și invocă și prevederile legale generale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv art.145 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere întrucât nu deține documente justificative**, contestatoarea susține ca intelege sa conteste acele situatii in care organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că lipsesc Declaratiile Vamale de Import (DVI) și facturile aferente, și anexează documentele:

- DVI nr..X./20.11.2006, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 65 din anexa 46 la Raportul de inspectie fiscală;
- DVI nr..X./26.04.2007, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 65 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală;
- DVI nr..X./05.12.2008, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 124 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală;
- factura nr..X./30.04.2008, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 120 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală, emisă de .X. .X. România SRL.

Ca urmare, societatea considera ca in baza documentelor prezentate are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă celor 3 declaratii vamale de import in suma de .X. lei si a taxei pe valoarea adăugată înscrisă in factura nr..X./30.04.2008 in suma de de .X. lei, respectiv are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei fapt pentru care înțelege să conteste această sumă și obligațiile fiscale accesorii.

De asemenea, contestatoarea susține că pentru pozitiile 144 si 155 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală unde organele de inspectie fiscală au constatat că nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de carburanți si-a indeplinit obligatia de a nu deduce taxa pe valoarea adăugată prin faptul ca achizițiile au fost tratate ca si cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost colectată in consecinta. Aceasta modalitate de lucru a fost explicata si inteleasa de organele de inspectie fiscală, care au fost de acord cu modul in care s-a procedat in acest sens. Cu toate acestea, in anexa 48 au fost introduse si aceste facturi, iar pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei nu s-a acordat dreptul de deducere.

În concluzie, pentru motivele expuse societatea solicita desfiintarea deciziei de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei si obligatii fiscale accesorii in suma de .X. lei.

**9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferenta operatiunilor de constructii-montaj supuse măsurilor de simplificare și accesoriile aferente în sumă de .X. lei,** contestatoarea susține că atât din corespondența avută cu majoritatea furnizorilor/prestatorilor de servicii, cât și din evaluarea internă a acestor servicii prestate de furnizori/prestatori, reiese că achizițiile efectuate în baza celor 21 facturi nu se încadrează în prevederile Ordinului 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, respectiv în prevederile diviziunii 45 din clasa F "Constructii" din Anexa la Ordinul Președintelui Institutului National de Statistica nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

În susținere atașează corespondența cu furnizorii .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

De asemenea, contestatoarea susține că în cazul societății .X. SRL a prezentat și un raport de inspecție fiscală încheiat la această societate, de unde reiese că organele de inspecție fiscală nu au avut de obiectat cu privire la tranzacțiile prezentate în anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală - pozițiile 4, 6, 9, 10, 11 și 18, ceea ce dovedește că tranzacțiile în cauză nu se încadrează în sfera aplicării măsurilor de simplificare de la art.160 alin (2) lit. b) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pe cale de consecință, societatea a dedus în mod corect taxa pe valoarea adăugată din aceste facturi.

Ca urmare, contestatoarea susține că nu se poate aplica un tratament fiscal diferit pentru același tip de tranzacție, de către aceeași autoritate a statului, prin două echipe de inspecție fiscală diferite, fiind astfel încălcat principiul neutralității TVA.

În cazul achiziției de la societatea .X. SRL prin factura emisă la data de 25.01.2007 - poziția 1 din anexa 52 la Raportul de Inspecție fiscală - contestatoarea susține că această operațiune s-a derulat înainte de a intra în vigoare Ordinul nr.155/2007 astfel că, societatea consideră că nu se poate pretinde furnizorului să aplice regimul de taxare inversă în condițiile în care prevederile referitoare la aplicabilitatea acestui regim nu erau în vigoare.

Ca urmare, societatea susține că serviciile de întreținere sistem de climatizare, alimentare cablu, achiziție transformator, operațiuni de întreținere aer condiționat, manopera pozare cablu rețea telefon birou și sala de ședințe etc., nu se încadrează în diviziunea 45 din clasa F "Constructii" din anexa la Ordinul Președintelui Institutului National de Statistica nr. 601/2002 privind

actualizarea Clasificarii activitatilor din economia nationala - CAE.N și nu i se aplică regimul de taxare inversă.

Totodată, contestatoarea susține că și în situația în care ar admite aplicarea masurilor de simplificare, pentru una sau mai multe operatiuni de achizitii mentionate in anexa 52 la Raportul de inspectie fiscala, arată că legiuitorul a impus prin Normele la Codul Fiscal, respectiv prin punctul 82 alin.(9) rezolvarea la astfel de cazuri, mentionand ca "neaplicarea masurilor de simplificare prevazute de lege va fi sanctionata de organele fiscale prin obligarea atat a furnizorilor/prestatorilor, cat și a beneficiarilor la rectificarea operatiunilor și aplicarea taxarii inverse". Astfel, masurile dispuse de organele de inspectie fiscala se limiteaza la impunerea unei note contabile prin care este afectat dreptul de deducere al beneficiarului, si la calcularea unor obligatii fiscale accesorii in sarcina societatii fără să dispuna obligarea in egala masura si a furnizorilor/prestatorilor, la rectificarea operatiunilor si deci la aplicarea taxarii inverse, nefiind astfel respectat principiul neutralității TVA.

In concluzie, pentru motivele prezentate, societatea solicita desfiintarea deciziei de impunere pentru TVA in suma de .X. lei impus prin Dispozitia de masuri a fi inregistrat ca minus pe TVA deductibilă in corespondenta cu diminuarea contului de Furnizori, si pentru obligatii fiscale accesorii in suma de .X. lei.

**10. In ceea ce priveste obligatiile fiscale accesorii in suma de .X. lei,** contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat gresit, in Anexa 55 la Raportul de inspectie fiscala, suma suplimentara de .X. lei. Aceasta suma provine din calcularea in mod eronat, pe perioada 01.10.2010 - 26.08.2011 a accesoriilor aferente sumei de .X. lei reprezentand obligatii fiscale, pentru o perioada mai mare decat cea conform propriilor constatari, (fiind de acord cu calculul obligatiilor accesorii pe o perioada de o luna de zile) datorita punctului III.54 din Raportul de inspectie fiscala aceste obligatii accesorii nu ar mai trebui calculate dupa luna octombrie 2010.

Societatea ataseaza Anexa 9 de unde rezulta modul gresit de calcul al organelor de inspectie fiscala si solicita desfiintarea deciziei de impunere contestata pentru aceasta suma.

***II. Prin Decizia de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X..X./26.08.201, astfel:***

Perioada verificată: 01.01.2006 – 30.09.2010

**1. În ceea ce privește livrările intracomunitare fără dovada transportului**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste transportul efectiv în alt stat membru a unei linii tehnologice – Linia SH1 .X. Parts nr. Inv..X. – facturată către partenerul extern .X. .X., în regim de scutire cu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cu factura nr..X./05.09.2011.

S-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.10. alin.1) lit.a), b) și c) din OMFP 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.144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare în temeiul art.140 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei .**

**2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis un număr de patru facturi, în valoare totală de .X. lei, în perioada martie - septembrie 2006 pentru servicii de expertize și optimizare matrite, prestate către .X. .X. și .X.-.X., pentru care, în mod eronat nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pe considerentul că operațiunile sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.**

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.133 alin.(2) lit.d), pct. 3 și pct. 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora pentru aceste servicii locul prestării este în România.

Ca urmare, în baza art.134 alin.3) și art.140 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**3. S-a constatat că în perioada martie 2007 - aprilie 2010 societatea a casat un număr de 11 mijloace fixe** cu numerele de inventar: XXXXX .

La rubrica privind constatările comisiei în toate procesele verbale de scoatere din funcțiune este menționat ca *“mijloacele fixe din lista anexată sunt uzate din punct de vedere tehnic și/sau moral; au durate de utilizare depășite; sunt deteriorate și nu se mai pot utiliza în condiții de siguranță”* deși acestea nu au fost utilizate în activitatea economică sau au fost utilizate în proporție de 10-15% din durata normală de funcționare.



Pentru exemplificare este prezentată situația unora dintre mijloacele fixe.

- Linie asamblare Service Part – nr. inventar .X., pusă în funcțiune la data de 31.03.2007, conform procesului verbal de recepție nr..X./31.03.2007, în valoare de .X. lei și casată în aceeași zi prin Procesul Verbal nr. .X./31.03.2007. Mijlocul fix cântărește 1,3 tone dar în urma casării nu au fost înregistrate produse reziduale rezultate din casare.

- Linia .X. Service Parts. Nr.inventar .X., pusă în funcțiune la data de 30.09.2005, prin procesul verbal de recepție nr..X./30.09.2005, cu durata normală de utilizare de 10 ani, a fost casată la 31.03.2007, după amortizarea a 10% din valoarea de intrare. Mijlocul fix cantărește 3,3 tone, dar în urma casării nu au fost înregistrate produse reziduale din casare. Valoarea neamortizată trecută pe costuri cu ocazia casării este de .X. lei (.X. - .X. = .X.).

- Linia .X. Service Parts - nr. inv..X., pusă în funcțiune la data de 30.09.2005 prin procesul verbal de recepție nr..X./30.09.2005, cu durata normală de utilizare de 10 ani, a fost casată la data de 31.03.2007, fiind amortizat în proporție de 10% din valoarea de intrare. Mijlocul fix cantărește 3,3 tone, dar în urma casării nu au fost înregistrate produse reziduale rezultate din casare. Valoarea neamortizată trecută pe costuri cu ocazia casării este de .X. lei (.X. - .X. = .X.);

- Electronic tape dispenser .X., .X. și .X. (3 bucăți) - nr. inv. .X., .X. și .X. achiziționate la data de 30.09.2008, cu valoare de intrare de .X. lei fiecare au fost casate în luna ianuarie 2009, fiind amortizate în procent de 12,5% din valoarea de intrare în decursul a patru luni. Pentru fiecare în parte, valoarea netă trecută pe costuri este de .X. lei.

Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate este de .X. lei.

Ținând cont de faptul că nu s-a făcut dovada scoaterii din circuitul economic a acestor mijloace fixe, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni de casare reprezintă bunuri lipsă în gestiune, operațiune considerată livrare de bunuri conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.a) și lit.d) și a prevederilor art.137 alin.1 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.18 alin.(4) și alin.(5) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004.

Ca urmare, în baza prevederilor art.140 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

**4. Referitor la TVA aferentă refuzurilor calitative,** au fost identificate un număr de 18 facturi de stornare în valoare de .X. lei echivalentul a .X. euro, emise în perioada aprilie 2006 – mai 2010.

S-a constatat că facturile au fost emise pentru o serie de refuzuri calitative primite de la clienți pentru livrări efectuate, pentru care societatea nu a făcut dovada returnării acestor bunuri și nu au putut justifica încadrarea în prevederile pct.7 alin.(1) din HG nr.44/2004.

De asemenea, s-a constatat că prin factura nr..X./22.06.2010 a fost stornată suma de .X. euro, o valoare mai mare decât valoarea facturată inițial, respectiv .X. euro. Totodată, o serie de facturi de stornare emise către clientul .X. Corporation din Japonia nu indică în mod clar livrarea inițială, respectiv numărul și data facturilor inițiale care se stornează ci doar perioada livrării.

În baza prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) și art.128 alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.7 alin.(1) lit.a), b) și e) din Normele Metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.R.L. taxă pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei, calculată prin aplicarea cotelor legale asupra stornărilor.

**5. S-a constatat că în perioada ianuarie 2006 - februarie 2007 și în luna iunie 2010 societatea a emis facturi de stornare către clienți externi pentru refuzuri cantitative transmise de aceștia.**

Au fost identificate un număr de 13 facturi de stornare în valoare de .X. euro, echivalentul a .X. lei. Pentru cantitățile stornate societatea nu a făcut dovada înregistrării intrării bunurilor în patrimoniu concomitent cu diminuarea veniturilor. Facturile au fost emise inițial în regim de scutire de TVA, respectiv export și livrări intracomunitare pentru întreaga cantitate și pentru care societatea deține documente justificative, respectiv D.V.E., CMR, packing list. etc pentru întreaga cantitate facturată.

De asemenea, s-a constatat că unele dintre facturile de stornare au fost emise la mare distanță în timp, după factura inițială, astfel:

- factura de stornare nr..X./30.06.2006, către .X.-.X. este aferentă facturii nr..X./28.12.2005 (la șase luni de la livrare);
- factura nr..X./23.01.2007 către .X. .X. este aferentă facturii nr..X./04.05.2006 (la opt luni de la livrare);
- factura nr..X./28.02.2007, către X GmbH este aferentă facturii nr. .X./05.05.2006 (la nouă luni de la livrare);
- factura nr..X./07.06.2010 către .X. Automotive .X. Inc. este aferentă facturii nr..X./02.05.2007 (la doi ani și o lună de la livrare );

- factura nr..X./07.06.2010 catre .X. Automotive .X. Inc. este aferenta facturii nr..X./03.04.2007 (la doi ani și două luni de la la livrare).

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat că aceste bunuri reprezintă bunuri lipsă în gestiune, operațiune considerată livrare de bunuri, conform art.128 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentară în sumă de .X. lei, determinată prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii de .X. lei reprezentând valoarea bunurilor stornate.

**6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă altor stornări,** organele de inspecție fiscală au identificat trei facturi de stornare în valoare de .X. lei, emise in perioada septembrie 2006 – martie 2007, astfel:

- factura nr..X. din 20.09.2006 emisa catre .X. .X. G.m.b.H & X din Austria, prin care a fost stornată valoarea de .X. lei reprezentand stornare parțială a exportului de srot de magneziu efectuat în anul 2005, cantitatea stornată nefiind returnată în România;

- facturile nr. "mar.07" din 31.03.2007 emise de .X. GmbH din Germania în valoare de .X. lei, pentru aceste operațiuni societatea a declarat că nu deține documente justificative, și nu au fost efectuate retururile bunurile.

Conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) și art.128 alin.(9) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, precum și ale pct.7(1) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni de stornare reprezinta livrări de bunuri taxabile in Romania.

Ca urmare, s-a calculat taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar în sumă de .X. lei, calculata prin aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii stornărilor.

**7. S-a constatat că în perioada iunie 2006 – mai 2010 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru servicii de audit facturate de societăți din grupul .X. &.X. SRL.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile facturate de cele două societăți către societatea verificată reprezintă contravaloarea serviciilor de audit a situațiilor financiare, auditul raportărilor de grup către societatea-mamă, asistență la operațiunile de inventariere și alte cheltuieli aferente serviciilor prestate.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala referitoare la documentele justificative reprezentanții societății au declarat "*Considerăm*

*faptul cu societatea mamă face parte dintr-un grup listat la bursa din Tokyo, actionarii au nevoie de situații financiare auditate pentru consolidare ".*

S-a constatat că potrivit prevederilor art.4-8 din OMFP nr.94/2001, cap.1 pct.3 din OMFP nr.772/2000 și art.5 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 societatea avea obligația doar a auditării situațiilor financiare potrivit legii, iar conform prevederilor art.7 alin.2 din OMFP nr.1752/2005 doar societatea mamă avea obligația întocmirii situațiilor financiare consolidate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării cheltuielii cu auditul situațiilor financiare în conformitate cu standardele de contabilitate ale altor țări în scopul activității proprii, această obligație revenindu-i societății mamă, serviciile nefiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile ale societății.

Astfel, în temeiul art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**8. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă fără documente justificative**, au fost identificate în jurnalul de cumpărări o serie de înregistrări fara documente justificative, astfel:

- înregistrări pentru care contribuabilul nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative;
- facturi de stornare primite de la furnizori, dar înregistrate după câteva luni la societate;
- înregistrare eronată a valorii taxei pe valoarea adăugată din facturile primite de la furnizori;
- taxa pe valoarea adăugată în vamă dedusă eronat, deducându-se și valoarea altor obligații în vamă;
- taxa pe valoarea adăugată în vamă dedusă atât pe baza declarației vamale de import, cât și pe baza facturii de decontare de la comisionarul vamal;
- taxa pe valoarea adăugată dedusă de două ori;
- taxa pe valoarea adăugată dedusă pe baza unor facturi fiscale emise către alt contribuabil decât SC .X. .X. SRL .X.;
- taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat ca urmare a utilizării greșite a monedei de facturare (leu/euro) și/sau a cursului de schimb valutar.

S-a constatat că o parte din aceste erori au fost corectate din proprie inițiativă de către contribuabil în lunile următoare deducerii eronate.

Organele de inspecție fiscală au prezentat în anexa nr.48 la raportul de inspecție fiscală centralizatorul taxei pe valoarea adăugată dedusă fara documente justificative, iar pentru exemplificare se anexează copiile documentelor:

- D.V.I. nr. .X./13.11.2007;
- D.V.I nr. .X./13.11.2007;

- Factura nr. .X./23.01.2006, Declaratia de Vamuire nr.X/20.01.2006;
- D V.I nr. .X./01.02.2006;
- Factura .X. nr. .X./12.05.2008;
- Factura .X. nr. .X./15.08.2010 și înregistrările contabile.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**9. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă operațiilor de construcții-montaj supuse taxării inverse, s-au identificat un număr de 21 de achiziții de bunuri și servicii efectuate în anul 2007.**

Bunurile și serviciile în cauză au constat în confecționat și montat structură metalică, reparat costuri de evacuare, întreținere sistem climatizare, montat și punere în funcțiune transformator electric, modificat instalație ventilație Cusatorie I, confecționat și montat usi, canal de scurgere, reabilitare sistem de ventilație, pardoseli ceramice vibrante, pozare cablu telefonic și cablu de rețea.

S-a constatat că pentru aceste operațiuni furnizorii au înscris în facturi taxa pe valoarea adăugată, fără să înscrie mențiunea "*taxare inversă*", iar societatea verificată a achitat integral valoarea acestor facturi și a dedus contravaloarea taxei înscrise în facturi. Atât furnizorul cât și cumpărătorul sunt persoane juridice române, înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în baza prevederilor pct.82 alin.(9) și alin.(10) din HG nr.44/2004, au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă în baza acestor facturi în decontul de TVA al lunii următoare și regularizarea situației TVA cu furnizorii respectivi.

Astfel, a fost întocmită Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./26.08.2011 ce a fost transmisă contribuabilului.

Totodată, pentru perioada cuprinsă între luna în care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi a fost dedusă și data finalizării raportului de inspecție fiscală au fost stabilite **majorări de întârziere având în vedere că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată.**

**11. Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dispusă a fi regularizată prin Dispoziția de măsuri nr..X./26.0811, pentru perioada cuprinsă între data scadenței și data de 26.08.2011 au fost stabilite**

majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei, precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivele societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:**

**1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

**- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată colectată**

**- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată dispusă ca urmare a nejustificării cu documente a scutirii taxei pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare în condițiile în care, deși societatea prezintă confirmarea de către beneficiarul extern a recepționării mărfurilor livrate fără sa prezinte documentele prevăzute de lege pentru justificarea transportului efectiv al bunurilor în alt stat membru.

Perioada verificată: 2006.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe motiv că societatea nu a justificat transportul bunurilor în cazul livrărilor intracomunitare către .X. .X., nefiind astfel îndeplinite condițiile pentru scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Din această sumă **societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, înscrisă în factura nr..X./05.09.2008, prezentând confirmarea de primire a mărfurilor de către beneficiarul străin și susținând că acest document se încadrează în prevederile art.10 alin.1 lit.c) din OMFP nr.2222/2006 și face dovada că mărfurile au părăsit teritoriul României cu destinația alt stat membru UE.

**În drept**, art.128 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

La alin.9 al aceluiași articol este stipulat:

*„Livrarea de bunuri*

*(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.”*

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare este reglementată de art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*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 la alin.3 din același act normativ se prevede că :

*“(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.”*

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 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.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, la art.10 alin.1 precizează:

*„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct.1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă este justificată cu factură care să conțină informațiile

prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.**

Din analiza documentelor prezentate, efectuată de organele de inspecție fiscală, a rezultat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei a fost înscrisă în factura nr..X./05.09.2011 pentru care nu au fost prezentate documente de transport, respectiv CMR.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente de transport care să ateste că bunurile au părăsit teritoriul României, respectiv că au fost transportate din România în alt stat membru, se reține că societatea nu poate beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatoarei colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Mai mult, legislația privind taxa pe valoarea adăugată cuprinde 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 .X. de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, prin care, la art.5 se prevede:

***„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 .X. 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 condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

La contestație este prezentată adresa .X. .X., în limba engleză, prin care se confirmă recepția bunurilor livrate cu factura nr..X./05.09.2008, societatea susținând că acest document se încadrează în prevederile art.10 alin.1 lit.c) din OMFP nr.2222/2006 și justifică că bunurile au fost transportate în alt stat membru.

Susținerea contestatoarei conform căreia OMFP nr.2222/2006 conditionează aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în cazul livrărilor intracomunitare de existența documentului de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru „și/sau, după caz,” de orice alt document care atestă realizarea efectivă a livrării intracomunitare, legiuitorul neavând intenția de a restrânge posibilitatea justificării condiției de transport la anumite documente-tip, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Art.10 din OMFP nr.2222/2006, prevede că scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică cu factura și:

„[...]”

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”*,

respectiv legiuitorul a precizat expres la art.10 lit.b) din actul normativ mai sus menționat „documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru” și orice alte documente, fără a exista mențiunea „sau” care să permită o justificare alternativă a transportului bunurilor în alt stat membru, fiind obligatorie prezentarea unui document de transport.

De altfel, art.10 lit.c) din OMFP nr.2222/2006 prevede expres „orice alte documente cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare” documente care nu se referă expres la justificarea transportului bunurilor în alt stat membru, ci la justificarea livrării intracomunitare.

Ca urmare, interpretarea prevederilor actului normativ prezentată de contestatoare nu este relevantă.

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatoare a Hotărârii Curții Europene de Justiție emisă în cazul C-409/04 Teleos și alții, nu poate fi, de asemenea, reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că situația care a făcut obiectul hotărârii nu este identic cu cazul în speță, respectiv în cazul Teleos și alții s-a dovedit ulterior că justificările privind transportul bunurilor erau false, în timp ce în cazul de față nu s-a prezentat niciun document de transport a bunurilor în alt stat membru.

Ca urmare, întrucât societatea nu a prezentat în susținere documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate

sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se **va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

## **2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

**- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată colectată**

**- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la prestarile de servicii înscrise în facturile nr..X. și nr..X. emise de societatea contestatoare la data de 17.03.2006 în sensul dacă reprezintă servicii de expertize și optimizări matrice efectuate asupra bunurilor mobile pentru care locul prestării este locul unde sunt prestate serviciile și sunt operațiuni taxabile sau dacă reprezintă servicii de engineering scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care din constatări nu rezultă cu claritate situația de fapt.

Perioada verificată: martie 2006.

**În fapt**, societatea a emis patru facturi, în valoare totală de .X. lei, în perioada martie - septembrie 2006, pentru servicii de expertize și optimizare matrice, prestate către .X. .X. și .X.-.X., pentru care, nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pe considerentul că operațiunile sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.133 alin.(2) lit.d) pct.3 și pct.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă serviciilor prestate către .X. .X. din Germania, pentru care au fost emise facturile nr..X. și nr..X. în data de 17.03.2006, susținând că serviciile prestate au constat în servicii de desing/proiectare care se încadrează în

categoria serviciilor de engineering și i se aplică prevederile art.133 alin.2 lit.c) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**In drept**, art.126 alin.1 lit.a) și b), alin.3 și alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*„Sfera de aplicare*

*(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).*

*(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Potrivit prevederilor HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*“1. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit. a) - d) nu este îndeplinită, operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.*

*[...]*

***(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:***

*a) condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;*

b) condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de preț, nu este plătit de către beneficiar, ci de un terț.”

Potrivit art.133 alin.1 și alin.2 lit.c) pct.5 și lit.d) pct.3 și pct.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

**(2) Prin excepție de la alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:[...]**

**c) sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii:**

[...]

**5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare**

[...]

**d) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:**

**3.transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și al altor drepturi similare;**

**4. prestările efectuate asupra bunurilor mobile corporale.”**

Totodata, potrivit pct.11, pct.14 și pct.15 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“11. Art. 133 alin. (1) din Codul fiscal instituie o regulă generală potrivit căreia pentru prestările de servicii legea aplicabilă în materie de taxă pe valoarea adăugată este cea a țării în care prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate ori, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită. La alin.(2) al art.133 din Codul fiscal sunt prevăzute derogările de la regula generală, respectiv se reglementează că pentru anumite prestări de servicii locul prestării, respectiv legea aplicabilă este alta decât cea a țării în care prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent

de la care serviciile sunt efectuate ori, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

[...]

14. Pentru operațiunile prevăzute la art.133 alin. (2) lit.c) din Codul fiscal, locul prestării este situat în țara în care beneficiarul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, pentru care serviciile sunt prestate. Această regulă constituie o excepție de la prevederile art. 133 alin. (1) din Codul fiscal și este denumită "taxare inversă", deoarece obligația plății taxei pe valoarea adăugată revine beneficiarului prestării de servicii și nu prestatorului. Atunci când persoane impozabile stabilite în străinătate efectuează astfel de prestări către beneficiari români, taxa pe valoarea adăugată este datorată de beneficiari, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile. Taxa pe valoarea adăugată se achită pe baza decontului special de taxă pe valoarea adăugată de către persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată evidențiază taxa aferentă acestor operațiuni în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. **Când persoane române prestează servicii de natura celor prevăzute la art. 133 alin. (2) lit.c) din Codul fiscal pentru beneficiari persoane stabilite în străinătate, locul prestării este considerat a fi în străinătate, iar prestatorii români pot să-și exercite dreptul de deducere potrivit prevederilor art.145 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal."**

15. Pentru operațiunile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, locul prestării se află în țara în care operațiunile respective sunt prestate efectiv, indiferent unde este situat sediul activității economice sau sediul permanent de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a prestatorului. Taxa pe valoarea adăugată este în sarcina prestatorului, dacă operațiunile sunt taxabile și se datorează în țara în care se situează locul prestării. Persoanele din România care prestează astfel de servicii în străinătate pot să-și exercite dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.145 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal.

Fata de prevederile legale de mai sus se retine, că regula generala este ca locul prestarii este locul unde isi are stabilit sediul activitatii prestatorul sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

Prin exceptie de la regula de baza, locul prestarii poate fi considerat, pentru anumite prestari de servicii, ca fiind locul unde isi are stabilit sediul activitatii beneficiarul. Aceste prestari de servicii sunt prevazute la alin.2 al art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea sustinand ca se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 lit.c) din actul normativ mentionat, respectiv sustine ca a prestat servicii de inginerie pentru care locul prestarii

se considera a fi sediul beneficiarului deci, Germania și nu în prevederile art.133 alin.2 lit.d) din Codul fiscal cum au stabilit organele de inspecție fiscală, pentru care locul prestării ar fi în România, unde au fost prestate serviciile.

Se reține că societatea susține că natura serviciilor prestate este alta decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv serviciile facturate sunt servicii de design și engineering scutite de taxa pe valoarea adăugată și nu servicii de expertize și optimizare martrițe, etc. efectuate asupra unor bunuri mobile, pentru care se datorează taxa pe valoarea adăugată.

În susținerea argumentelor prezintă facturile nr..X. și nr..X. emise la data de 17.03.2006 în care, la denumirea produselor sunt înscrise mențiunile „*design support for project*” și „*engineering support for proiect*”, precum și anexe la aceste facturi în care este înscrisă aceeași denumire, cantitatea și valoarea acestor servicii.

Referitor la susținerea contestatoarei, prin adresa nr..X./31.01.2012 organele de inspecție fiscală precizează că au solicitat societății lămuriri cu privire la natura serviciilor, aceasta declarând că aceste servicii reprezintă expertize asupra unor matrițe, SDV-uri, etc., fără ca la dosarul cauzei să existe această declarație, și în funcție de răspunsul primit au încadrat aceste operațiuni în prevederile art.133 alin.2 lit.d) pct.3 - expertize privind bunurile corporale, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși, organele de inspecție fiscală susțin că au avut în vedere declarația contribuabilului, în anexa 22 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, au înscris la rubrica explicații „*servicii de engineering (art.133 alin.2) lit.d) pct.3 și 4 – CF, pct.15 din Norme*”.

Comparând natura serviciilor înscrisă în anexa la raportul de inspecție fiscală cu temeiul legal invocat în această anexă și făcând trimitere la articolul 133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că serviciile de engineering sunt prevăzute la art.133 alin.2 lit.c) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu la art.133 alin.2 lit.d) pct.3 și 4 din acest act normativ așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la natura acestor servicii și, pe cale de consecință, nici cu privire la locul prestării în vederea stabilirii dacă prestatorul are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile facturate societății din Germania.

Se retine ca in vederea stabilirii teritorialitatii respectiv, a locului prestarii serviciilor si pe cale de consecinta daca aceste servicii se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 lit.c) sau în prevederile art.133 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este necesara analizarea naturii acestora, pe baza de documente si stabilirea in ce au constatat concret aceste servicii, in concordanta cu prevederile legale incidente, respectiv art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad :

**“ (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.**

*(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

*a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;*

*b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;*

*c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;*

*d) prestările de servicii efectuate în baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;*

*e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.” și ale art.126 alin.1,3 si 4 din acelasi act normativ invocate la situația de drept din prezenta decizie.*

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere, în funcție de cele precizate în decizie, de temeiurile legale incidente pe perioada verificată și să stabilească dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa Decizia de impunere



nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală și accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată colectată;

- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă societatea are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru active corporale casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, respectiv pentru active corporale neutilizate în activitatea economică, scoase din gestiune, operațiunea de casare fiind reîncadrată de organele de inspectie fiscală ca lipsuri în gestiune, în condițiile în care, din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, societatea nu a justificat cu documente că operațiunea de casare a activelor corporale scoase din funcțiune/gestiune reprezintă excepție de la regula privind operațiunile asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată.

Perioada verificată: martie 2007 – aprilie 2010.

**În fapt**, pe perioada verificată, societatea a scos din funcțiune un număr de 11 mijloace fixe, în procesele verbale de scoatere din funcțiune fiind menționat ca *“mijloacele fixe din lista anexată sunt uzate din punct de vedere tehnic și/sau moral; au durate de utilizare depășite; sunt deteriorate și nu se mai pot utiliza în condiții de siguranță”* deși, acestea nu au fost utilizate în activitatea economică sau au fost utilizate în proporție de 10-15% din durata normală de funcționare.

Având în vedere că nu s-a făcut dovada scoaterii din circuitul economic a acestor mijloace fixe, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat că aceste operațiuni de casare reprezintă bunuri lipsă în gestiune, operațiune considerată livrare de bunuri conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.a) și lit.d) și a prevederilor art.137 alin.1 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.18 alin.(4) și alin.(5) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004 și au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

Societatea susține că a utilizat activele corporale în activitatea sa atât timp cât conducerea societății a considerat că fluxurile de numerar generate de active justifică menținerea acestora ca mijloace fixe, iar în

condițiile în care în urma estimărilor fluxurilor de numerar pe care aceste active le-ar putea aduce nu mai justifică menținerea acestora s-a ajuns la decizia casării acestor mijloace fixe. De asemenea, precizează că a existat intenția de a desfășura operațiuni taxabile cu aceste active, ceea ce conduce la acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și invocă cazurile judecate la Curtea Europeană de Justiție C-110/94 Inzo și C-37/95 Ghent Coal terminal NV, precum și prevederile art.145 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, contestatoarea nu este de acord cu baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală, respectiv valoarea rămasă neamortizată sau valoarea de intrare a bunurilor respective și nu este de acord cu încadrarea operațiunilor de casare ca lipsuri în gestiune – operațiuni care sunt considerate livrări de bunuri, având în vedere că societatea a prezentat, în fiecare caz în parte, documentele cerute de organele de inspecție fiscală, respectiv Procese verbale de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe (sau casare) și lista mijloacelor fixe casate în fiecare luna/an, astfel că nu se poate vorbi de o lipsă din gestiune.

Societatea arată că majoritatea bunurilor de capital, respectiv cele precizate la pozițiile de la 1 la 5 din anexa 31 la Raportul de inspecție fiscală nr..X. /26.08.2011, au intrat în gestiunea societății înainte de data aderării, astfel că, operațiunea de casare nu implică o livrare de bunuri pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată și nici ajustarea dreptului de deducere exercitat inițial în sensul art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.a) și d) 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;*

*[...]*

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

La art.128 alin.8 lit.a) - c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]**

- a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;
- b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și **activele corporale fixe casate**, în condițiile stabilite prin norme;
- c) **perisabilitățile**, în limitele prevăzute prin lege;[...].”

Conform prevederilor legale sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune cu excepția bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, activele corporale fixe casate în condițiile stabilite prin norme, perisabilitățile în limitele prevăzute prin lege.

Totodată, în aplicarea art.128 alin.(4) lit.d) mai sus citat, legiuitorul stipulează la pct.6) alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007:

**“(4) În sensul art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, activele corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal, casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare nu constituie livrare de bunuri, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția activelor respective, taxa a fost dedusă total sau parțial sau nu a fost dedusă. Se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal, pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial, și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”**

iar, în forma în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009:

**“(4) În sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”**

Începând cu data de 01.01.2010, pct.6(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, devine pct.6(5) și prevede:

*“(5) În sensul art.128 alin.(4) lit. d) din Codul fiscal, **casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri.** Se aplică prevederile art.149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total ori parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare ori transformare.”*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, nu constituie livrare de bunuri activele corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal, casate înainte de expirarea duratei normale de funcționare, respectiv neutilizate în activitatea economică, în funcție de perioada incidentă, aplicându-se prevederile art.149 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, în condițiile în care la achiziția acestora taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau parțial și dacă achiziția a intervenit după data aderării.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că societatea a scos din gestiune, pe baza unor procese verbale de scoatere din funcțiune care menționează ca *“mijloacele fixe din lista anexată sunt uzate din punct de vedere tehnic și/sau moral; au durate de utilizare depășite; sunt deteriorate și nu se mai pot utiliza în condiții de de siguranță”*, un număr de 11 active corporale care nu au fost utilizate în activitatea economică a contribuabilului sau au fost utilizate parțial fiind amortizate în procent de 10-15% din valoarea de intrare. Societatea susține că a procedat la casarea acestor active corporale.

Se reține totodată, că societatea recunoaște că a casat aceste active corporale pe considerentul că fluxurile de numerar generate de active a fost elementul care a justificat menținerea acestora ca mijloace fixe, iar în condițiile în care în urma estimărilor fluxurilor de numerar pe care aceste active le-ar putea aduce nu se mai justifică menținerea acestora, s-a luat decizia casării.

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține că, **prin casarea unui mijloc fix** se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Potrivit prevederilor art.22 din Legea nr.15/1995 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“La scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate agenții economici, precum și persoanele juridice fără scop lucrativ vor proceda în conformitate cu prevederile art.17 și 21.”,*

iar la art.17 din același act normativ se prevede:

*“ În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, **agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate agenții economici trebuie să asigure acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora.

În același sens sunt și prevederile stipulate în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare până la data de 31.12.2008, în care, la grupa a-II-a din Anexa 2 - Nomenclatorul, modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, este prevăzut modelul și normele de întocmire și utilizare a **procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale** (cod 14-2-3/aA), reținându-se că acesta:

*“1. **Servește ca:***

*- **document de constatare a îndeplinirii condițiilor scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declarare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;***

*- document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declarare a bunurilor materiale;*

*- **document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declarare;***

*- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate.*

*2. Se întocmește în două exemplare, **separat pentru mijloace fixe, materiale de natura obiectelor de inventar în folosință și bunuri materiale***

*aflăte în gestiunea unui singur gestionar, pe baza documentației prevăzute în normele legale (notă privind starea tehnică a mijlocului fix propus a fi scos din funcțiune, deviz estimativ al reparației capitale, act constatator al avariei, avize, notă justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale, specificația bunurilor materiale propuse pentru declasare etc.).*

*Formularul se completează astfel:*

*- capitolele I și II, de către comisia constituită în acest scop, după caz (la unitățile cu capital privat responsabilitatea revine administratorilor), **cu constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau a bunurilor materiale propuse pentru declasare, se semnează de membrii comisiei;***

*- capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declasării, de către comisia de analiză și avizare a propunerii de declasare a bunurilor materiale sau de delegații numiți de conducerea unității care semnează pentru realitatea operațiunilor; **servește și ca document de predare la magazie (depozit) a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau din declasarea bunurilor materiale.***

*Se menționează că, în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, numărul de inventar se va trece la cap. II în coloana "Denumirea". În situația în care capitolul III se completează în alte exerciții financiare, este necesar să se întrunească o nouă comisie care să întocmească un nou proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale care să confirme datele completate în acest capitol.*

*3. Circulă:*

*- la persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);*

*- la secție (serviciu, subunitate) pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință a mijloacelor fixe scoase din funcțiune (ambele exemplare);*

*- la magazie (depozitul de materiale), pentru descărcarea gestiunii, respectiv înregistrarea în evidență a bunurilor materiale declassate (ambele exemplare);*

*- la magazia primitoare, pentru semnare de către gestionar a primirii în gestiune a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe și materialelor recuperabile și refolosibile,*

rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din declasarea bunurilor materiale (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (exemplarul 1);

- la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de declasare, pentru înregistrare (exemplarul 2).

[...].”

Și, începând cu data de 01.01.2009, prevederi similare privind normele de întocmire și utilizare a procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale (cod 14-2-3/aA) sunt stipulate la grupa a II-a din Anexa 2 - Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Or, în cazul în speță, societatea deși a încheiat procese verbale de scoatere din funcțiune a activelor corporale pe motiv că *“mijloacele fixe din lista anexată sunt uzate din punct de vedere tehnic și/sau moral; au durate de utilizare depășite; sunt deteriorate și nu se mai pot utiliza în condiții de siguranță”* cele 11 active ce fac obiectul prezentei contestații nu întrunesc condițiile menționate în procesele verbale de scoatere din funcțiune, respectiv fie nu au fost utilizate în activitatea desfășurată de contribuabil, fie au fost utilizate în proporție de 10-15% din durata normală de funcționare, fie nu se regăsesc în lista mijloacelor fixe, iar în ceea ce privește uzura morală nu există niciun fel de precizări sau documente din care să rezulte gradul de uzură morală.

Astfel, referitor la activele corporale de la pozițiile 1-5 din anexa 31 la Raportul de inspecție fiscală nr..X. /26.08.2011, din analiza acestei anexe rezultă:

- linie asamblare service part – nr.inv..X.- poziția 1, a fost pusă în funcțiune la data de 31.03.2007 și a ieșit din gestiune la data de 31.03.2007;

- linie .X. service part – nr. inv..X. – poziția 2, a fost pusă în funcțiune la data de 30.09.2005 și a fost casată la data de 31.03.2007, valoare de intrare în sumă de .X. lei și valoare rămasă neamortizată în sumă de .X. lei având greutate de 3,3 tone și durată normală de funcționare 10 ani;

- linie .X. service part – nr. inv..X. -poziția 3, a fost pusă în funcțiune la data de 30.09.2005 și a fost casată la data de 31.03.2007, valoare de intrare în sumă de .X. lei și valoare rămasă neamortizată în sumă de .X. lei având durată normală de funcționare 10 ani ;

- xenon arc light și masina de extragere/tragere – nr. inv..X. și .X. . pozițiile X și X, a fost puse în funcțiune la data de 28.02.2005 și au fost casate la data de 31.03.2007, fiind amortizate în proporție de 10%, având durată normală de

funcționare 10 ani. În cazul activului masina de extragere/tragere valoarea de intrare este .X. lei, iar valoarea la data casării este de .X. lei, mai mare decât valoarea de intrare;

- la pozițiile 6, 7, 8 sunt înscrise active care nu au fost utilizate și nu apar în lista mijloacelor fixe, iar la poziția 9 este înscris un activ pentru care s-a efectuat ajustarea taxei pe valoarea adăugată, fiind achiziționat după data aderării.

Din cele consemnate în anexa 31 la Raportul de inspecție fiscală nr..X. /26.08.2011 rezultă:

Pentru activul de la poziția 1 - linie asamblare service part – nr.inv..X.- care a fost pus în funcțiune și a fost scos din funcțiune la aceeași dată 31.03.2007, s-au prezentat o serie de documente, respectiv documentele de achiziție din import (declarație vamală din 18.07.2005, Invoice din 17.03.2005), precum și proces verbal de recepție nr..X./31.03.2007, proces verbal de casare din data de 31.03.2007 și anexa la procesul verbal de casare prin care se menționează *”În urma casării liniei Asamblare .X. Parts – Polonia, au fost recuperate componente mecanice și electrice conform listei anexate.*

*Ca rezultat al unei analize, aceste componente sunt depășite din punct de vedere tehnic și nu mai pot fi utilizate pentru alte echipamente din spațiul de producție actual.*

***În urma acestei constatări propunem casarea tuturor componentelor rezultate în urma dezmembrării”.***

De asemenea, este prezentată lista mijloacelor fixe casate în luna martie 2007 în care este înscrisă valoarea de inventar în sumă de .X. lei și pierderea din casare .X. lei, precum și documente din evidența contabilă emise din calculator în care este înscrisă mențiunea “pierdere din casare” în sumă de .X. lei.

Potrivit celor menționate mai sus se reține că societatea a prezentat proces verbal de casare fără a prezenta documente din care să rezulte piesele de schimb, materialele, cantitatea de fier vechi etc. rezultate din dezmembrarea acestui activ corporal, iar prin anexa la procesul verbal de casare se fac mențiuni numai despre componente mecanice și electrice fără a se prezentat concret numărul, modelul, puterea etc. ale acestora și fără a se prezenta documente din care să rezulte cantitatea de deșeuri rezultată ca urmare a dezmembrării activului corporal având în vedere că acesta are o greutate de peste 1,3 tone.

Mai mult, prin Nota explicativă din data de 18.05.2011, prin răspunsul la întrebarea 29 dat de reprezentanții societății de precizează: *“[...] Activul nu a fost folosit pe perioada cât s-a aflat în firmă. Procesul verbal de punere în funcțiune este u formular tip și a fost întocmit doar pentru a putea înregistra activul în contul 21xx”,* astfel că, acest activ corporal nu a fost



utilizat în activitatea economică a societății, fiind scos din gestiune prin “casare”.

Se reține că activele de la pozițiile 2-5 din anexa 31 la Raportul de inspecție fiscală nr.X. /26.08.2011, societatea nu a prezentat documente de valorificare a activelor casate care au fost utilizate în proporție de 10-15%, așa cum prevăd actele normative în vigoare, respectiv Legea nr.15/1995 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, **agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora**”*, cu atât mai mult cu cât unele dintre aceste active au o greutate cuprinsă de 1-3,3 tone.

Reținem și faptul că prin Nota explicativă din data de 18.05.2011, prin răspunsul la întrebarea 32 dat de reprezentanții societății se precizează: *“Bunurile obținute de tipul senzorilor de la mașini sau alte părți electronice au fost stocate la magazia de piese de schimb. Pentru cantitățile de fier vechi rezultate nu avem documente de predare fier vechi.”*

Ca urmare, societatea nu justifică operațiunea de casare a activelor corporale scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normale de funcționare, neprezentând documente care să asigure acoperirea parțială a valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării componentelor rezultate în urma dezmembrării, în cazul activelor utilizate în proporție de 10-15% .

Astfel, în cazul în speță, în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală conform prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

și au reîncadrat operațiunea de casare ca fiind lipsuri în gestiune având în vedere că nu se poate vorbi despre activele corporale fixe casate prevăzute la art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reprezintă excepție de la prevederile art.128 alin.4 din același act normativ și ale pct.6(4) respectiv pct.6(5) din HG nr.44/2004 pentru aplicarea prevederilor Codului fiscal și care nu reprezintă livrare de bunuri la intern.

Prin urmare, din interpretarea *per a contrario* a prevederilor legale mai sus invocate, se reține că bunurile de natura mijloacelor fixe/activele

corporale fixe casate fără respectarea prevederilor legale, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, situație în care devin aplicabile prevederile referitoare la baza de impozitare pentru operațiuni, respectiv livrări de bunuri, efectuate în interiorul țării.

Conform prevederilor art.137 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*[...]*

*c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130<sup>1</sup> alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;*”

La pct.18 (4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se prevede:

***“(4) În sensul art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate, în cazul bunurilor constatate lipsă. Dacă activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero, sau după caz, valoarea imputată, în cazul lipsurilor imputabile.***

*(5) În situațiile prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. a) și b) din Codul fiscal, baza de impozitare a activelor corporale fixe, altele decât bunurile imobile, se determină conform prevederilor alin. (4).”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru mijloacele fixe/active corporale fixe constatate lipsă din gestiune, care constituie livrare de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.a) și d) din Codul fiscal, este constituită din valoarea rămasă neamortizată la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate, calculată în funcție de amortizarea contabilă, iar în cazul mijloacelor fixe/activele corporale fixe neutilizate în activitatea societății baza de impozitare este reprezentată de valoarea de intrare a acestora.

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia există elementul de intenție privind desfășurarea de activități economice cu aceste active corporale care conduce la păstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, din motivele:

Așa cum rezultă din constatări, pentru unele active corporale societatea a efectuat achiziția acestor active și a dedus taxa pe valoarea adăugată anterior datei aderării, respectiv în anul 2005, însă până în anul 2007 societatea nu a desfășurat activitate cu aceste active corporale, deci intenția nu s-a concretizat în realitate.

De asemenea, se reține că scoaterea din gestiune a acestor active corporale, neutilizate sau utilizate parțial, s-a efectuat pe baza unei decizii manageriale, respectiv s-a estimat că acestea nu urmează să aducă fluxurile de numerar estimate, astfel că, scoaterea din gestiune/funcțiune nu a intervenit ca urmare imposibilității societății de a mai desfășura activitate, de a mai efectua investițiile propuse, ca urmare a unor condiții independente de voința societății etc..

În acest context invocăm prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), și **realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)**”*

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. **Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”*

Ca urmare a prevederilor legale de mai sus se reține că intenția societății de a efectua operațiuni taxabile trebuie a fi dovedită or, societatea solicită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă activelor corporale achiziționate și neutilizate sau, utilizate în proporție de cel mult 10-15% din durata normală de utilizare a acestora, doar în baza unei decizii strict manageriale, că aceste active nu vor aduce veniturile estimate, motiv care nu este de natură să justifice intenția societății de a utiliza aceste active corporale achiziționate încă din anul 2005, cu atât mai mult cu cât a fost scos

din gestiune un activ care nu a fost utilizat niciodată în activitatea desfășurată, iar documentele prezentate la inspecția fiscală nu sunt de natură să justifice casarea, respectiv scoaterea din gestiune a activelor corporale, și, pe cale de consecință nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor active corporale.

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea privind intenția de a desfășura operațiuni taxabile cu aceste active invocând în susținere cazurile judecate la Curtea Europeană.

Ca urmare, având în vedere cele precizate și în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.*

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se **va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

#### **4. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

**-.X. lei - taxa pe valoarea adăugată colectată;**

**-.X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru valoarea bunurilor livrate la export și care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare, stornate din venituri ca urmare a refuzurilor calitative, cantitative și a altor stornări nejustificate cu documente, în condițiile în care societatea nu face dovada destinației ulterioare a acestora având în vedere că bunurile respective nu au fost returnate societății.

Perioada verificată: aprilie 2006 – mai 2010;

:ianuarie 2006 – februarie 2007 și iunie 2010;

:septembrie 2006 – martie 2007.

**În fapt**, s-a identificat un număr de 18 facturi de stornare în valoare de .X. lei, echivalentul a .X. euro, emise în perioada aprilie 2006 – mai 2010, **pentru refuzuri calitative** primite de la clienți pentru livrările efectuate și pentru care societatea nu a făcut dovada returnării acestor bunuri, neputând justifica încadrarea în prevederile pct.7 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, s-a constatat că prin factura nr..X./22.06.2010 a fost stornată suma de .X. euro, o valoare mai mare decât valoarea facturată inițial, respectiv .X. euro. De asemenea, o serie de facturi de stornare emise către clientul .X. Corporation din Japonia nu indică în mod clar livrarea inițială, respectiv numărul și data facturilor inițiale care se stornează ci doar o perioadă a livrării.

Ca urmare, în baza prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) și art.128 alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.7 alin.(1) lit.a), b) și e) din Normele Metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.R.L. **taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei**, calculată prin aplicarea cotelor legale de TVA asupra valorilor stornate.

Totodată, **au fost identificate un număr de 13 facturi de stornare în valoare de .X. lei, echivalentul sumei de .X. euro, iar pentru cantitățile de bunuri stornate nu s-a făcut dovada intrării bunurilor în patrimoniu concomitent cu diminuarea veniturilor.** Facturile au fost emise inițial în regim de scutire de TVA, respectiv export și livrări intracomunitare pentru întreaga cantitate facturată și pentru care societatea deține documente justificative, respectiv D.V.E., CMR, packing list. etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri reprezintă bunuri lipsă în gestiune, operațiune considerată livrare de bunuri, conform art.128 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că a fost stabilită **taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei**, determinată prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii de .X. lei reprezentând valoarea bunurilor stornate.

De asemenea, **s-au identificat trei facturi de stornare în valoare de .X. lei, emise în perioada septembrie 2006 – martie 2007, astfel:**

- factura nr..X. din 20.09.2006 emisă către .X. .X. Ges.m.b.H & .X. din Austria, prin care a fost stornată valoarea de .X. lei reprezentând stornare parțială a exportului de srot de magneziu efectuat în anul 2005, cantitatea stornată nefiind returnată în România;

- facturile cu nr. "mar.07" din 31.03.2007 emise de .X. GmbH din Germania în valoare de .X. lei, pentru care nu au fost efectuate retururile bunurilor și societatea a declarat că nu deține documente justificative.

Conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.e) și art.128 alin.(9) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.7(1) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni de stornare reprezintă livrări de bunuri în România și au stabilit **taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei**, calculată prin aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii stornărilor.

**Referitor la refuzurile calitative**, prin contestație societatea susține că produsele finite obținute sunt expediate la clienții finali din alte State Membre UE sau din afara Comunității, .X. .X., .X. .X., .X. AG și .X. Corporation Japan, iar facturile storno reprezintă ajustări ale bazei de impozitare care trebuie să aibă același regim ca și tranzacțiile principale - livrări intracomunitare sau exporturi, deci "*scutit cu drept de deducere*".

În ceea ce privește baza legală invocată de organele de inspecție fiscală – art.128 alin.(3) lit.e) și art.128 alin.(9) lit.b) din Codul Fiscal, în vigoare anterior datei 01.01.2007 contestația susține că în niciuna din situațiile întâlnite în practică nu se poate concluziona că ar avea de-a face cu "*bunuri lipsă în gestiune*", sau "*stocuri degradate calitativ*", respectiv:

Pentru situațiile în care bunurile rămân la clientul final, dat fiind că organele de inspecție fiscală nu au contestat aplicarea regimului de scutire la tranzacțiile principale către clienți, **acestea reprezintă discounturi de calitate** (rabat de calitate, acordat pentru calitatea nesatisfăcătoare a produselor finite), în baza art.138 litera c) din Codul Fiscal, care trebuie să aibă același regim de impozitare cu tranzacțiile principale. În acest sens, invocă prevederile pct.51 alin.(5) lit.a) din Ordinul nr.3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, care prevăd: "*Reducerile comerciale pot fi, de exemplu: rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare*", și ale pct.20 alin.(1) din HG nr.44/2004 și ale art.134<sup>2</sup> alin.(3) din Codul fiscal și susține că facturile de stornare pentru evidențierea rabaturilor comerciale acordate vor comporta același regim de TVA cu cel aplicabil operațiunii de bază -livrarea intracomunitară/export- și anume, scutit cu drept de deducere.

Concluzia societății este că atât timp cât prin emiterea facturii de storno nu este anulată livrarea de bunuri, produsele rămânând în proprietatea clienților către care au fost expediate, consideră injustă calificarea acestora în

categoria bunurilor lipsa din gestiune, astfel că nu trebuie sa colecteze TVA pentru valoarea rabaturilor comerciale acordate.

Totodată, susține că în anumite cazuri s-au emis facturi storno si in legatura cu costuri suplimentare inregistrate de clientul final cu sortarea si analiza bunurilor respective și atasează la contestatie, copii ale facturilor storno nr..X./09.08.2006 si nr..X./09.08.2006, de unde rezultă că cea mai mare parte din valoarea facturilor storno reprezinta contravaloarea acestor servicii suplimentare refacturate societatii de catre clientul final.

Aduce în susținere și argumente privind intenția de a realiza operatiuni taxabile constând in vanzarea produselor finite obtinute catre beneficiari, rebuturile rezultand din cauze obiective, astfel că aceasta intentie trebuie sa ii pastreze societății intact dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materii prime.

**În ceea ce privește refuzurile cantitative**, societatea susține că întrucat organele de inspectie fiscala nu au contestat aplicarea regimului de scutire la tranzactiile principale catre clientii - .X. .X., .X. Corporation Japan, .X. .X. Parts, .X. GmbH, .X. Automotive .X. Inc., facturile de storno reprezinta anulari parțiale, efectuate in baza art.138 litera a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale facturilor emise in mod gresit pentru cantitati mai mari decat cele factice, si care trebuie sa aiba acelasi regim de impozitare TVA cu tranzactiile principale la care se refera, fiind interpretate eronat de organele de inspectie fiscală ca „bunuri lipsa in gestiune” sau „stocuri degradate calitativ”.

De asemenea, susține că în anumite cazuri - pozitiile 9, 10, 11, 12 si 13 din anexa 35 la Raportul de inspectie fiscală- facturile storno au fost emise dupa data Aderarii, cand reglementarile invocate de organele de de inspectie fiscala – art.128 alin.(3) lit. e) sau art.128 alin. (9) lit.b) nu mai existau in Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la alte stornări** societatea susține că aceste diferente provin din erori de facturare, respectiv s-au facturat la preturi mai mari decat cele negociate intre parti și ca urmare s-a luat decizia emiterii acestor facturi storno pentru a se recunoaste si din punct de vedere contabil creantele fata de cei doi clienți la nivelul la care acesta si-a recunoscut datoriile fata de societatea din România.

Totodată, contestatoarea susține că facturile storno au fost emise in martie 2007 cand reglementarile invocate nu mai existau in Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**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, în vigoare pe perioada aprilie 2006 –decembrie 2006:

*“ Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”*

Începând cu data de 01.01.2007, prevederile acestui articol sunt:

*“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;”***

Și începând cu data de 01.01.2010, prevederile art.138 lit.(b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

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

Prevederile art.138 se coroborează cu cele ale art.160 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2006, potrivit căror:

*“(2) În situațiile prevăzute la art.138, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea. Pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. d), beneficiarii nu au obligația ajustării taxei deductibile.”*

Începând cu data de 01.01.2007 prevederile art.160a lin.2 devin art.159 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:



**„(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 de la data de 01.01.2007, se precizează:

**„(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 2006 pentru bunurile livrate la export, respectiv livrate intracomunitar și la export în perioada ianuarie 2007 – mai 2010, învedereăm 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.*

*[...]*

**(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):**

*e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin.(9) lit. a) și c).”*

De asemenea, la alin.9 lit.b) al acestui articol se prevede:

**“(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1), următoarele:**

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condiții stabilite prin norme;”*

În forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007 a art.128 alin.1 și alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta prevede:

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

*[...]*

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

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

iar la alin. 8 lit.b) al acestui articol se prevede:

**“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):**

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus 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 mai sus menționate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.7(1) aplicabil pe perioada aprilie 2006 – decembrie 2006, din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(9) lit.b) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“7. (1) Bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (9) lit. b) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

- a) nu sunt imputabile;*
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.*

Începând cu data de 01.01.2007 la pct.6 alin.(1) și alin.(9) din Normele metodologice de aplicare a art.128 alin.(1) și art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

***„(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.”***

*[...]*

***(9) În sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:***

- a) bunurile nu sunt imputabile;*
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”*

Conform acestor prevederi legale este considerată livrare de bunuri bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute de lege și nu sunt considerate livrări de bunuri bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile, respectiv bunurile nu sunt imputabile, degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr..X. /26.08.2011 se reține că societatea a procedat la stornarea în anul 2006 a valorii bunurilor livrate la export, respectiv a bunurilor livrate intracomunitar și la export în perioada ianuarie 2007 – mai 2010, care au fost refuzate total sau parțial la plată de către clienți

întrucât nu corespundeau din punct de vedere calitativ și cantitativ, fără ca bunurile să fie returnate în România, stornarea efectuându-se doar pe venituri și fără a fi influențate stocurile de produse finite în sensul majorării acestora.

Referitor la acest aspect, prin răspunsul la întrebarea nr.8 din Nota explicativă din data de 18.05.2011, reprezentanții societății au precizat: **„În cazul refuzurilor calitative, majoritatea produselor nu se mai întorc în România, din considerente de ordin economic – costuri de transport prea mari. Diminuarea veniturilor se înregistrează pe baza facturii de stornare (Credit note) emisă către client și întocmită în baza raportului emis de departamentul de calitate al .X.. În cazurile în care bunurile refuzate nu se mai întorc în România (majoritatea) nu se înregistrează modificări ale stocurilor”**.

De asemenea, prin răspunsul la întrebarea nr.9 din Nota explicativă din data de 18.05.2011, reprezentanții societății au precizat: **„Diferențele cantitative între valoarea declarată ca livrată și cea primită de la client provine din erori apărute la întocmirea de către .X.-X. a acestor documente în care sunt menționate cantitățile. În baza refuzurilor clienților de a plăti suma înscrisă în facturile emise societatea a emis facturi de stornare care au diminuat veniturile inițiale. În general, diferențele respective au fost stornate de pe venituri iar bunurile constatate lipsă au fost livrate ulterior cu o nouă factură, fără a afecta stocurile”**.

Față de cele ce precizate de reprezentanții societății se reține că pentru bunurile livrate către clienți, care au fost refuzate la plată întrucât nu corespundeau din punct de vedere calitativ și cantitativ și a căror valoare a fost stornată de contestatoare prin emiterea de facturi de stornare, **nu a avut loc un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar**, așa cum se prevede la art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatoare rămânând în atare situație proprietarul acestor bunuri.

Totodată, se reține că societatea recunoaște că bunurile nu au fost returnate în România, respectiv societatea contestatoare nu a intrat în posesia acestora ca urmare a refuzului clienților la plată, pentru a fi utilizate în desfășurarea activității acesteia, respectiv pentru a fi revalorificate și nu a influențat stocurile de produse finite în sensul majorării acestora, fiind influențate doar veniturile în sensul diminuării, astfel că, aceste bunuri reprezintă bunuri constatate lipsă în gestiune care potrivit prevederilor art.128 alin.(3) lit.e), respectiv art.128 alin.(4) lit.d), în funcție de perioada fiscală analizată, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, din punct de vedere al taxei pe valoarea

adăugată, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată. De reținut este faptul că la livrarea bunurilor, atât intracomunitar cât și la export, societatea deține toate documentele care atestă transportul cantităților de bunuri înscrise în facturile emise inițial.

Se reține și faptul că aceste refuzuri la plată ale clienților pe motiv că nu au fost îndeplinite condițiile calitative, nu pot fi considerate „*bunuri de natura stocurilor degradate calitativ*” prevăzute la art.128 alin.(9) lit.b, respectiv art.128 alin.(8) lit.b), în funcție de perioada fiscală analizată, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care nu constituie livrare de bunuri cu plată, având în vedere că nu se face dovada condițiilor prevăzute la pct.7(1) și pct.6(9) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia aceste facturi de stornare emise pentru refuzuri calitative pot reprezenta discounturi acordate clienților, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu a prezentat niciun document (contract, comanda, factură etc.) din care să rezulte că între părți s-a stabilit de comun acord acordarea de discounturi și condițiile în care aceste se acordă, iar din constatări reiese că societatea a înregistrat pe venituri livrările la export și livrările intracomunitare, iar la emiterea facturilor de stornare au fost diminuate aceste venituri impozabile.

Prevederile pct.51 alin.(4) și alin.(5) lit.a) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, invocate de societate în contestație, precizează:

*“(4) Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți. Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului,*

*(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:*

a) *rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;*"

se reține că acestea se referă la reducerile comerciale acordate acordate clienților ulterior facturării se evidențiază distinct în contabilitate, în alte conturi de venituri decât cele utilizate pentru veniturile realizate din export sau livrări intracomunitare. Or, societatea a procedat la diminuarea veniturilor realizate din export sau livrări intracomunitare, prin stornare, astfel că nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, acest act normativ invocat se referă doar la perioada ianuarie 2010 - mai 2010.

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia în cazul facturilor de storno emise pentru refuzuri cantitative sunt aplicabile prevederile art.138 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*"Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

a) ***dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;***"

ale pct.20(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și ale art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susținând în fapt că poate să-și reducă baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care a avut loc anularea parțială sau totală înainte de livrarea bunurilor nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că, în cazul în speță, societatea face dovada exporturilor și livrărilor intracomunitare a cantităților din facturile de livrare cu documente de transport, refuzurile calitative și cantitative intervenind ulterior livrărilor efectuate și nu înaintea livrărilor efective a bunurilor.

**În ceea ce privește alte stornări** efectuate de contestatoare din constatări reiese că prin factura nr..X. din 20.09.2006 emisa către .X. .X. X & .X. din Austria a fost stornat parțial exportul de srot de magneziu efectuat în anul 2005, cantitatea nefiind returnată în România, iar pentru facturile cu nr. "mar.07" din 31.03.2007 emise către .X. GmbH din Germania în valoare de .X. lei, societatea a declarat că nu deține documente justificative și nu a făcut dovada că au fost efectuate retururile bunurilor.

Față de aceste constatări societatea susține că aceste diferențe provin din erori de facturare, respectiv facturile inițiale au fost emise la preturi mai mari decât cele negociate între parti, iar ulterior s-a luat decizia emiterii acestor facturi storno pentru a se recunoaste si din punct de vedere contabil

creantele fata de .X. GmbH la nivelul la care acesta si-a recunoscut datoriile fata de societatea din România.

Argumentele prezentate de societate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin factura nr..X. din 20.09.2006 emisa catre .X. .X. X & .X. din Austria a fost stornat parțial exportul de srot de magneziu efectuat în anul 2005, fără a se face dovada returnării bunurilor în România și fără ca societatea să prezinte documente din care să rezulte că a procedat doar la corectarea facturii inițiale conform prevederilor art.160 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii facturii de storno care prevăd:

*“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:*

*b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.”*

Din analiza facturii nr..X. din 20.09.2006 emisa catre .X. .X. X & Co X din Austria reiese că pe aceasta este înscrisă mențiunea “*stornare la facturile 01T, 02T, 08T, 0.X./2005*”, în sumă de X euro, iar în facturile X/05.01.2005, X/05.01.2005, X/14.01.2005, .X./25.01.2005, la descrierea operațiunii este înscris “*srot de magneziu pentru reciclare*” cu precizarea cantității, prețului unitar și a valorii facturate, fiind emise facturi pentru suma totală de .X. euro.

În ceea ce privește cele două facturi cu nr. "mar.07" din 31.03.2007 emise către .X. GmbH din Germania în valoare de .X. lei, societatea a declarat că nu deține documente justificative, pentru aceste operațiuni fiind prezentate doar notele contabile cu mențiunea “*corecție*”. De asemenea, se reține că la contestație societatea nu a prezentat alte documente care să facă dovada că facturile de stornare au fost emise pentru corectarea elementelor înscrise eronat în facturile inițiale.

Referitor la argumentul contestatoarei conform căruia în cazul refuzurilor calitative, unele facturi storno au fost emise si in legatura cu costuri suplimentare cu sortarea si analiza bunurilor inregistrate de clientul final,

atasând la contestație copii ale facturilor storno nr.X./09.08.2006 și nr..X./09.08.2006, se rețin următoarele:

- prin factura nr..X./28.08.2006 se stornează cantitatea de 122 bucăți volane din factura nr..X./05.07.2006, dar instituie și costuri adiționale datorate clientului astfel:

- stornare produse finite refuzate calitativ .X. euro, echivalentul a .X. lei;  
- costuri adiționale datorate clientului în sumă de .X. euro, echivalentul a .X. lei.

- prin factura nr..X./29.06.2006 se stornează produse finite refuzate calitativ, dar instituie și costuri adiționale datorate clientului, astfel:

- stornare produse finite refuzate calitativ .X. euro, echivalentul a .X. lei;  
- costuri adiționale datorate clientului în sumă de .X. euro, echivalentul a .X. lei.

Total valoare stornată: .X. euro, echivalentul a .X. lei;

Total costuri adiționale: .X. euro, echivalentul a .X. lei.

Față de cele prezentate mai sus, prin adresa nr..X./31.01.2012, organele de inspecție fiscală precizează *“Întrucât din documentele prezentate de petentă în anexa 6 a contestației rezultă că suma de .X. euro, echivalentul a .X. lei, reprezintă costuri adiționale și nu o stornare a bunurilor livrate anterior (și refuzate pe motive de calitate, fără a fi returnate în România), organele de inspecție fiscală propun admiterea în parte a contestației petentei pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă stornărilor pentru costuri adiționale”*.

Față de cele precizate, 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 .X. lei (.X. lei – .X. lei ) prin aplicarea cotei standard a taxei pe valoarea adăugată asupra valorii bunurilor stornate, având în vedere că societatea a diminuat veniturile fără a majora valoarea stocurilor, că aceste bunuri stornate ca urmare a refuzurilor calitative și cantitative și a altor stornări pentru care nu sunt prezentate documente justificative nu pot reprezenta livrare de bunuri cu plată societatea rămânând proprietarul acestora, și întrucât nu au fost returnate în România, reprezintă bunuri lipsă în gestiune. Având în vedere că societatea nu face dovada că aceste bunuri lipsă în gestiune ar putea reprezenta bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.128 alin.(3) lit.e), respectiv art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, bunurile lipsă în gestiune constituie livrare de bunuri efectuată cu plată pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată.



Totodată, referitor la argumentul societății privind intenția de a realiza operațiuni taxabile care îi dă drept de deducere pentru materiile prime achiziționate acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că analizarea intenției se efectuează în cazul taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere or, în cazul în speță, contestația este formulată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată.

Ca urmare, având în vedere cele precizate și în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei și se va admite contestația pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, anulându-se parțial decizia de impunere contestată pentru această sumă aferentă costurilor adiționale care definesc valoarea stornării bunurilor refuzate calitativ, cantitativ de către clienți și a altor stornări.*

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se **va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și se va admite contestația pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.**

**5. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

**-.X. lei - taxa pe valoarea adăugată colectată;**

**- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de audit în condițiile în care nu se face dovada că aceste servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: iunie 2006 – mai 2010.

**În fapt**, pe perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru servicii de audit facturate de .X. & .X. SRL și .X. & .X. .X. .X. SRL.

S-a constatat că serviciile facturate de prestatori reprezintă contravaloarea serviciilor de audit a situațiilor financiare, auditul raportărilor de grup către societatea-mamă, asistență la operațiunile de inventariere și alte cheltuieli aferente serviciilor prestate, care, potrivit prevederilor art.4-8 din OMFP nr.94/2001, cap.1 pct.3 din OMFP nr.772/2000 și art.5 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 nu intră în obligațiile societății ci a societății mamă, SC .X. .X. SRL având obligația doar a auditării situațiilor financiare potrivit legii, iar conform prevederilor art.7 alin.2 din OMFP nr.1752/2005.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile activității proprii, și în temeiul art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestație societatea susține că înțelege să conteste această sumă având în vedere că va refactura, în cursul lunii octombrie, toate aceste sume aferente serviciilor prestate de către .X. & .X. SRL și .X. & .X. .X. .X. SRL, către compania-mamă, .X. .X., în baza structurii de comision descrise în Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și conform pct.19 alin.(4) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, susține că la refacturare se aplică structura de comision astfel că, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, chiar în situația în care achizițiile sunt folosite la operațiuni pentru care locul prestării se considera ca fiind în străinătate, dacă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi avut locul impozitării în România.

**Prin completarea la contestație**, societatea prezintă adresa nr..X./31.10.2011 emisă de .X. & .X. .X. .X. SRL, susținând că aceasta face dovada că :

- facturile nr..X./27.11.2006, .X./23.10.2007 și nr..X./17.04.2009 reprezintă servicii referitoare la auditul de grup;
- facturile nr..X./30.06.2009 și .X./24.06.2010 reprezintă servicii referitoare la auditul statutar;
- pentru celelalte facturi, prestatorul de servicii SC .X. & .X. .X. .X. SRL menționează că din onorariul facturat 81,5% se referă la servicii de audit statutar, și doar restul de 18,5% se referă la audit pentru grup.

De asemenea, contestatoarea arată că își rezerva dreptul de a depune probe noi, respectiv facturile de corecție care urmează să fie emise de SC .X. & .X. .X. Service SRL, momentan societatea fiind în discuții avansate cu prestatorul de servicii pentru corectarea facturilor care să prezinte detaliat modul de împărțire a onorariilor pe cele două tipuri de activități: audit statutar și audit de grup.

**În drept**, potrivit art.126 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

*“(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

***“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*[...]*

***(9) Operațiunile impozabile pot fi:***

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;*

*b) operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144;*

*c) operațiuni scutite de taxa fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141; [...].”*

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 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;”***

De asemenea, la pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

***“(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.155 alin.(4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.”***

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

***a) operațiuni taxabile;***

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

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

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

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

***“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:***

**a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

**b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.**

**c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În anexa 45 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011 sunt anexate facturile emise de .X. & .X. SRL și .X. & .X. .X. .X. SRL către societatea contestatoare pentru “*servicii profesionale referitoare la auditul pachetului de raportare către grup [...] și auditul situațiilor financiare cf. OMF 94/2001 la [...] cf. corespondenței auditor grup din [...]*”, respectiv “*servicii profesionale referitoare la revizia limitată a pachetului de raportare către grup la [...] și participare la inventarierea stocurilor la sfârșitul lunii [...]*”, au “*Cheltuieli reprezentând 1% din taxa agreată conform contractului din 18 ianuarie 2010*”, corespondența dintre prestator și reprezentanții SC .X. .X. SRL, scrisori de angajament și anexe la acestea, situații cu diverse cheltuieli (cazare hotel, bilete de avion).

Din analiza scrisorilor de angajament pentru servicii de asigurare și a anexelor la acestea reiese:

Prestările de servicii asumate de către prestatori constau în evaluare interdepartamentală a Pachetului de raportare din cadrul grupului conform Instrucțiunilor de angajament interdepartamental primite de la Biroul .X. & .X. Frankfurt, evaluare de audit cu privire la situațiile financiare prevăzute de lege ale companiei, participarea la inventarierea stocurilor. Potrivit celor stipulate în aceste documente, concret, serviciile prestate au constat în realizarea unui audit care să furnizeze asigurarea că situațiile financiare nu conțin greșeli de întocmire, examinarea pe bază de test a dovezilor legate de sumele și informațiile din situațiile financiare, evaluarea principiilor contabile utilizate și a estimărilor semnificative, evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare, emiterea unui aviz general auditorilor grupului .X. .X. referitor la Graficele de Raportări ale Grupului depuse de către companie.

Comisioanele ce urmează a fi primite de prestatori sunt stabilite în sumă fixă pe fiecare fel de prestare, respectiv evaluare interdepartamentală a Pachetului de raportare din cadrul grupului, auditul situațiilor financiare

prevăzute de lege ale companiei, participarea la inventarierea stocurilor, comision care nu include taxa pe valoarea adăugată, cheltuielile de transport, cazare, masă, orice alte servicii adiționale în legătură cu aceste servicii, fiind convenite de ambele părți.

Ca urmare, din documentele prezentate rezultă că serviciile facturate de .X. & .X. SRL și .X. & .X. .X. .X. SRL au constat în auditul situațiilor financiare în conformitate cu standardele de contabilitate ale altor țări -Instrucțiunilor de angajament interdepartamental primite de la Biroul .X. & .X. Frankfurt – respectiv conform „*corespondenței auditor grup*”.

Potrivit prevederilor pct.4 din OMFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele .X.e de Contabilitate:

*“(1) Societățile comerciale care vor intra sub incidența prezentelor reglementări au obligația să auditeze situațiile financiare potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar.”*

Conform art.2 din OUG nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată:

*“(1) Auditul financiar reprezintă activitatea efectuată de auditorii financiari în vederea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare sau a unor componente ale acestora, exercitarea altor misiuni de asigurare și servicii profesionale potrivit standardelor .X.e de audit și altor reglementări adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România, denumită în continuare Camera.*

*(2) Auditul financiar cuprinde și auditul statutar, desfășurat potrivit legii.”*

Conform prevederilor art.5 alin.1 și art.7 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe perioada 2005 - 2009:

*“(1) Situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la art. 3 alin. (1) sunt auditate potrivit legii.”*

**“ART. 7**

*(1) Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.*

***(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:***

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociațiilor într-o altă societate denumită filială;

b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;

c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociațiilor societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;

d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;

e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;

f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.”

În același sens sunt și prevederile art.11 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“(1) Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.

**(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:**

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociațiilor într-o altă societate denumită filială;

b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;

c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociațiilor societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;

d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze;

e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;

f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice care îndeplinesc condițiile prevăzute de lege sunt auditate potrivit OUG nr. nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, însă în cazul grupurilor societatea mamă este cea care întocmește situațiile financiare consolidate.

Ca urmare, potrivit celor mai sus expuse reiese că SC .X. X ROMÂNIA SRL nu avea obligația întocmirii situațiilor financiare consolidate, aceste situații fiind întocmite la nivelul societății mamă, .X. .X. din Germania, deci implicit serviciile de auditare a situațiilor financiare consolidate.

De altfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea recunoaște acest fapt și aduce argumente în susținere referitoare la faptul că urmează ca aceste servicii să fie refacturate societății mamă în luna octombrie 2011.

Ca urmare, potrivit celor prezentate mai sus și conform prevederilor legale incidente serviciile de audit pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată nu au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile, acestea fiind în sarcina societății mamă.

Mai mult, se reține că prin completarea la contestație, societatea prezintă adresa nr..X./31.10.2011 emisă de .X. & .X. SRL prin care se precizează „*Tinând cont de specificul activității Societății și de tipul de ajustări pentru translatarea de la statutar la pachetul de grup, onorariile de audit se alocă 81,5% pentru raportare statutară și 18,5% pentru raportare de grup. Cheltuielile directe aferente misiunii de audit se alocă 100% pentru raportarea statutară.*”

*Modul de alocare a onorariilor de audit și a cheltuielilor directe se bazează pe considerentul că majoritatea procedurilor de audit sunt aplicate în legătură cu cifrele statutare, pe când pentru raportarea de grup se verifică doar modul de stabilire a ajustărilor și de prezentare a informației în cadrul pachetului de așa manieră încât să răspundă politicilor contabile ale grupului”.*



De asemenea, la adresa mai sus menționată este anexată Situația privind împărțirea sumelor între auditul statutar și auditul de grup conform prestatorului de servicii, respectiv sunt prezentate toate facturile emise de prestatori și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea este împărțită astfel: în sumă de .X. lei pentru servicii de grup și în suma de .X. lei pentru servicii de audit statutar.

În funcție de această situație societatea susține că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile nr..X./27.11.2006, .X./23.10.2007 și nr..X./17.04.2009 este aferentă serviciilor referitoare la auditul de grup, iar taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile nr..X./30.06.2009 și nr..X./24.06.2010 este aferentă serviciilor referitoare la auditul statutar.

Față de aceste argumente organul de soluționare a contestației reține că societatea recunoaște că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei din facturile nr..X./27.11.2006 și nr..X./23.10.2007 nu are drept de deducere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./17.04.2009, potrivit situației privind împărțirea sumelor între auditul statutar și auditul de grup conform prestatorului de servicii, societatea susține că reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de audit statutar, deductibilă integral, fără să prezinte în susținere documente din care să rezulte cele susținute.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile nr..X./30.06.2009 și nr..X./24.06.2010, în sumă de .X. lei și .X. lei, este aferentă serviciilor referitoare la auditul statutar și are drept de deducere, din anexa 45 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011 rezultă că aceste facturi sunt cuprinse la ultimele poziții însă taxa pe valoarea adăugată este stabilită ca fiind aferentă serviciilor de audit intern, nefiind luată în calculul sumei de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită în sarcina societății prin decizia de impunere contestată.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia pentru celelalte facturi, prestatorul de servicii SC .X. & .X. .X. SRL menționează ca din onorariul facturat 81,5% se refera la servicii de audit statutar, și doar restul de 18,5% se refera la audit pentru grup, nu poate fi reținut acest argument având în vedere că cele precizate nu rezultă din documentele prezentate, nici din scrisorilor de angajament pentru servicii de asigurare și a anexelor la acestea și nici din facturi, societatea deducând integral taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în baza facturilor emise de prestatori.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia i se aplică prevederile art.145 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prezentat atât prin contestație cât și prin completarea la contestație, care prevede:

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

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;”*

nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile art.133 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(2) **Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.**”*

La pct.13 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicarea Codului fiscal, date în explicarea art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

*“**13. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art.133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că pentru cazul în speță se aplică regulile generale pentru stabilirea locului prestării serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare, respectiv locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.*

**În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei,** se reține că deși societatea nu contestă inițial această sumă, prezentând argumente prin completarea la contestație care nu este depusă în termenul legal de contestare, însă având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei.

**6. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată colectată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

**A.** Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care, la contestație, societatea prezintă copia unei facturi ce are înscrisă mențiunea „conform cu originalul” și trei declarații vamale de import împreună cu documente de transport, documente de consum, etc., ca urmare a solicitării scrise către Biroul Vamal .X..

**Perioada verificată:** noiembrie 2006, aprilie 2007, aprilie și decembrie 2008.

**În fapt,** societatea a dedus în perioada verificată TVA în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor din

20.11.2006, 26.04.2007, 05.12.2008 și aferentă serviciilor de transport din data de 30.04.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea nu a putut prezenta documente justificative legale, conform art.148 alin.1 lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La contestație societatea prezintă o serie de documente justificative, cum sunt:

- DVI nr..X..X./20.11.2006, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 65 din anexa 46 la Raportul de inspectie fiscală;
- DVI nr..X./26.04.2007, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 65 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală Pozitia 65 din anexa 48 la Raportul de Inspectie;
- DVI nr..X./05.12.2008, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 124 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală Pozitia 65 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală;
- factura nr..X./30.04.2008, cu TVA în sumă de .X. lei - pozitia 120 din anexa 48 la Raportul de inspectie fiscală, emisă de .X. .X. România SRL.

Ca urmare, susține că are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei înscrisă în cele trei declarații vamale și a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./30.04.2008 în suma de de .X. lei, respectiv are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și a obligațiilor fiscale accesorii.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 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;*

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

și ale art.145 alin.2 lit.a) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*„ Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

a) operațiuni taxabile;[...]

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit.d), **să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale**, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Art.145 alin.8 lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2006, prevede:

„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**

b) **pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale; pentru importurile care mai beneficiază de amânarea plății taxei în vamă, conform alin.(2), se va prezenta și documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată.**

[...]

(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.”

La pct.51 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 este prevăzut:

„51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.[...] ”.

Începând cu data de 01.01.2007 sunt in vigoare prevederile art.146 alin.1 lit.a) și c) din același act normativ:

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

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

*[...]*

*b) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit.d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;”*

Totodată, conform prevederilor pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

**În ceea ce privește declarațiile vamale de import prezentate la contestație,** se reține că potrivit prevederilor legale de mai sus, o persoană impozabilă își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri doar dacă deține o declarație vamală de import sau un act constatator emis de organele vamale, precum și documente care să ateste achitarea acestei taxe.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat cu documente, respectiv declarații vamale de import, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importurilor efectuate în perioada noiembrie 2006, aprilie 2007 și decembrie 2008.

De asemenea, se reține că la contestație societatea a prezentat adresa nr..X./05.08.2011 prin care solicită Biroului Vamal .X. câte un

exemplar „conform cu originalul,, al DVI-urilor nr..X./20.11.2006, nr..X./26.04.2007 și nr..X./05.12.2008, precum și adresa de răspuns prin care transmite copia DVI nr..X..X./20.11.2006 și se precizează că urmează caute DVI nr..X./26.04.2007, fiind anexate:

-copia DVI nr..X..X./20.11.2006 și alte documente care însoțesc transportul, precum și corespondență în limba germană:

-copia DVI nr..X./26.04.2007, precum și nota de consum și pagina documente atașate, și

- copia DVI nr..X./05.12.2008, precum și pagina documente atașate, invoice din 05.12.2008 cu ștampila “*original*”, packing list.

Se reține că deși prin adresa nr..X./05.08.2011 societatea a solicitat Biroului Vamal .X. câte un exemplar „conform cu originalul,, al celor trei DVI-urilor menționate, pe copiile acestora nu există mențiunea „conform cu originalul”.

Ca urmare, având în vedere că la contestație societatea a prezentat, în copie, trei declarații vamale de import, precum și documente de transport, respectiv bonuri de consum atașate la acestea, ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală se va desființa decizia de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze aceste documente, respectiv să solicite contestatoarei aplicarea pe aceste copii, de către Biroul Vamal emitent, a ștampilei “*conform cu originalul*” în vederea certificării acestora și, în urma traducerii autorizate a documentelor care însoțesc declarațiile vamale de import, să stabilească dacă importurile au fost efectuate în realitate, în scopul operațiunilor taxabile ale societății și, pe cale de consecință, dacă societatea are sau nu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**Referitor la factura nr..X./30.04.2008, prezentată la contestație,** emisă de .X. .X. ROMÂNIA SRL, potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că o persoană impozabilă își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă deține exemplarul original al facturii sau documentul reconstituit.

Ca urmare, societatea a prezentat la contestație o copie a facturii nr..X./30.04.2008 ce are aplicată pe fiecare filă semnătura și ștampila furnizorului .X. .X. ROMÂNIA SRL, precum și mențiunea “*conform cu originalul*”.

Astfel, se pune problema dacă astfel de facturi semnate și ștampilate de furnizor, cu mențiunea “*conform cu originalul*”, pot reprezenta documente justificative pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Intr-o speta similara, prin adresa nr..X./09.08.2007 inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr..X./09.08.2007,

Directia de reglementari contabile din Ministerul Economiei si Finantelor, a precizat : “[...] *ca factura fiscala reconstituită prin aplicarea, pe copia xerox, a unei stampile: <<conform cu originalul>> si a stampilei furnizorului, poate fi inregistrata in contabilitate in conditiile in care se poate face dovada intrarii in gestiune a bunurilor prin alte documente cum ar fi: nota de receptie si constatare de diferente, avizul de insotire a marfii, dupa caz. In cazul in care factura respectiva se refera la prestari de servicii documentul care face dovada efectuării cheltuielii este contractul sau comanda aferente facturii respective.*”

Potrivit celor mai sus precizate se reține că factura a fost emisă pentru servicii de expedieri expres colete.

Avand in vedere cele precizate mai sus precum si prevederile OMFP nr.1850/2004, in vigoare pe anul 2008, de la cap. E. Reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrate sau distruse, pct.27 și 31, potrivit carora:

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

[...]

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

iar începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare și prevederile art.8 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

***“Prevederile referitoare la reconstituirea documentelor financiar-contabile, cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, nu sunt obligatorii și în cazul facturii. Reconstituirea facturii se efectuează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”***

se retine ca si documentele reconstituite pot constitui documente justificative ce stau la baza inregistrarii operațiunilor în contabilitate.

Având în vedere că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată poate fi exercitat de o persoană impozabilă dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile și în baza unei facturi în original sau reconstituită, se reține că facturile in copie, certificate de furnizor ca fiind conform cu formularul original prin aplicarea stampilei si semnaturii pe



acesta, precum și prezentarea de alte documente ce au stat la baza emiterii facturilor fiscale, pot constitui documente de justificare și înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și serviciilor și a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care se face dovada realității prestațiilor de servicii înscrise în facturile fiscale.

Întrucât factura prezentată la contestație a fost emisă pentru prestări de servicii se reține ca necesară verificarea realității serviciilor achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia astfel că se va desființa decizia de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, în funcție de cele precizate în prezenta decizie să stabilească societatea are sau nu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(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.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere, în funcție de cele precizate în decizie, de temeiurile legale incidente pe perioada verificată și să stabilească dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nici documente din care să rezulte că a colectat taxa pe valoarea adăugată, în același cuantum, până la finalizarea inspecției fiscale.

Perioada verificată: martie și august 2010.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de carburanți.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei societatea nu a putut prezenta documente justificative legale, conform art.148 alin.1 lit.) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea susține că pentru pozițiile 144 și 155 din anexa 48 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011 a fost colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă, și deși a explicat organelor de inspecție fiscală nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei

**În drept**, art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

iar la art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ se prevede că:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Potrivit prevederilor pct.46 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

*“(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.”*

Față de prevederile egale mai sus invocate se reține că o persoană impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă face dovada că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile și deține un document justificativ, în cazul achizițiilor de carburanți – bonuri

fiscale, ștampilate și care au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nu aduce în susținere argumente în sensul că ar deține documente care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci arată că a colectat taxa pe valoarea adăugată în același quantum, astfel că a anulat taxa pe valoarea adăugată dedusă.

Față de acest argument organul de soluționare reține că, de fapt societatea recunoaște că nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, dar consideră că suma nu poate fi stabilită ca fiind de plată, pe motiv că și-a anulat dreptul de deducere prin înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectată, în același quantum.

Referitor la susținerea contestatoarei, organul de soluționare a contestației reține că, deși aduce astfel de argumente nu prezintă la contestație niciun document din care să rezulte că a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată și din care să reiasă data la care societatea a efectuat colectarea taxei pe valoarea adăugată, în același quantum, respectiv dacă a fost efectuată operațiunea de colectare a taxei pe valoarea adăugată până la finalizarea inspecției fiscale, operațiune care ar fi condus la anularea dreptului de deducere.

Mai mult, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă numai în condițiile prevăzute de lege, iar colectarea taxei pe valoarea adăugată se efectuează, de asemenea, conform prevederilor legale incidente, la livrarea de bunuri sau servicii. Astfel, măsura colectării taxei pe valoarea adăugată în scopul anulării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este eronată, corectarea taxei pe valoarea adăugată efectuându-se prin stornare, prin decontul de TVA și/sau conform prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nici documente din care să rezulte că a efectuat colectarea taxei pe valoarea adăugată, în același quantum, până la finalizarea inspecției fiscale, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.*

**C. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată** în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

**În fapt**, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei .

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit celor analizate la cap.III pct.6 A din prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei potrivit cap.III pct.6 B din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ART.119*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*ART.120*

*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată, iar pentru suma de .X. lei s-a respins ca neîntemeiată contestația

formulată de SC .X. .X. SRL, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(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” și având în vedere că organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestor accesorii de cuantumul accesoriiilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a respins contestația **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru suma de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriiilor datorate bugetului statului în funcție și de cele stabilite la reanalizare.

**7. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la obligația societății de a aplica măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj, în condițiile în care, documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

**Perioada verificată:** 2007.

**În fapt**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată dintr-un număr de 21 de facturi de achiziții de bunuri și servicii efectuate în anul 2007. Bunurile și serviciile în cauză au constat în confecționat și montat structură metalică, reparat costuri de evacuare, întreținere sistem climatizare, montat și punere în funcțiune transformator electric, modificat instalație ventilație Cusatorie I, confecționat și montat usi, canal de scurgere, reabilitare sistem de ventilație, pardoseli ceramice vibrante, pozare cablu telefonic și cablu de rețea.

Pentru aceste operațiuni organele de inspecție fiscală au constatat că în facturile fiscale emise de furnizori nu este înscrisă mențiunea “*taxare inversă*” astfel că, a fost întocmită Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X..X./26.08.2011, prin care s-a dispus respectarea prevederilor pct.82 alin.(9) și (10) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar pe perioada cuprinsă între luna în care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi a fost dedusă și data finalizării raportului de inspecție fiscală au fost stabilite majorări de întârziere având în vedere că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată.

Prin contestație, societatea susține că nu este de acord cu accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și arată că, atât din corespondența avută cu majoritatea furnizorilor/prestatorilor de servicii, cât și din evaluarea internă a acestor servicii prestate de furnizori/prestatori, reiese că achizițiile efectuate nu se încadrează în prevederile Ordinului 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, respectiv în prevederile diviziunii 45 din clasa F "*Construcții*" din Anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

În susținere atașează corespondența cu furnizorii .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, iar în cazul societății .X. SRL a prezentat un raport de inspecție fiscală încheiat la această societate din care rezultă că organele de inspecție fiscală nu au avut de obiectat cu privire la tranzacțiile prezentate în anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală - pozițiile 4, 6, 9, 10, 11 și 18, susținând că acesta dovedește că tranzacțiile în cauză nu se încadrează în sfera aplicării măsurilor de simplificare, prin măsura aplicată organele de inspecție fiscală nerespectând principiul neutralității TVA.

De asemenea, în cazul achiziției de la societatea .X. SRL cu factura emisă la data de 25.01.2007 - poziția 1 din anexa 52 la Raportul de Inspecție fiscală- contestatoarea susține că această operațiune s-a derulat înainte de a intra în vigoare Ordinul nr.155/2007 astfel că, nu se poate pretinde furnizorului să aplice regimul de taxare inversă în condițiile în care prevederile referitoare la aplicabilitatea acestui regim nu erau în vigoare.

Totodată, contestatoarea arată că serviciile de întreținere sistem de climatizare, alimentare cablu, achiziție transformator, operațiuni de întreținere aer condiționat, manopera pozare cablu rețea telefon birou și sala de sedințe etc., nu se încadrează în diviziunea 45 din clasa F "*Construcții*" din anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN și nu se aplică regimul de taxare inversă.

De asemenea, contestatoarea susține că măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală se limitează la impunerea unei note contabile prin care este afectat dreptul de deducere al beneficiarului și la calcularea unor obligații fiscale accesorii în sarcina societății fără să dispună obligarea furnizorilor/prestatorilor la rectificarea operațiunilor și, deci la aplicarea taxării inverse, nefiind astfel respectat principiul neutralității TVA.

**În drept**, conform prevederilor 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.

La art.1 și art.2 din OMFP 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, se prevede:

“ART.1

În condițiile și limitele prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri

de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct.82 alin.(3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”

#### ART.2

(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la **secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.**

(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).”

Potrivit Ordinului Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN,

#### „45 Construcții

Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.

[...]

Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate practic, pot fi efectuate de către subcontractori.”

la secțiunea F se cuprind:

“FA           CONSTRUCȚII

45       Construcții

[...]

4522 Lucrări de învelitori, șarpante și terase la construcții

Această clasă include:

- realizarea structurii acoperișurilor;
- montarea elementelor de acoperire;[...]

4525 Alte lucrări speciale de construcții

Această clasă include:



[...]

- înălțarea elementelor din oțel non-autofabricate; [...]

#### 4531 Lucrări de instalații electrice

Această clasă include:

- instalarea în clădiri și în alte tipuri de construcții, de:
  - instalații (cablaje) electrice și a armăturii electrice;
  - instalații (cablaje) pentru telecomunicații;
  - sisteme de încălzire electrică, inclusiv de acumulatori de energie electrică solară (panouri solare);
  - montarea de antene și cabluri aeriene pentru acestea;
  - alarme de semnalizare a incendiilor;
  - alarme antiefracție;
  - lifturi și scări rulante;
  - conductori pentru instalații de iluminat etc.[...]

#### 4533 Lucrări de instalații tehnico-sanitare

Această clasă include:

- instalarea în clădiri și alte tipuri de construcții a:
  - echipamentelor și instalațiilor sanitare;
  - instalațiilor și armăturilor pentru gaze;
  - echipamentului și tubulaturii pentru instalațiile de încălzire, ventilație, frigotehnie sau aer condiționat; [...]
- sistemelor de stins incendii (sisteme de sprinkler-e). [...]

#### 4534 Alte lucrări de instalații

Această clasă include:

[...]

- repararea și întreținerea instalațiilor din clădiri.[...]

#### 4542 Lucrări de tâmplărie și dulgherie

Această clasă include: [...]

- lucrări de finisaj interior, de tipul: compartimentări, lambrisări, montarea de pereți mobili etc.

#### 4543 Lucrări de pardosire și placare a pereților

Această clasă include:

- montarea, acoperirea, prinderea sau aplicarea în clădiri sau în alte tipuri de construcții, a:
  - plăcilor de pardoseală din ceramică, beton sau piatră; reperelor din teracotă pentru sobe înzidite;

[...]"

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că OMFP 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, preved că se aplică măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la secțiunea F clasa 45 din Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

Totodată, conform prevederilor pct.82 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6), alin.(9) și alin.(10) din HG. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

*“(1) Condiția obligatorie prevăzută la art.160 alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art.125<sup>2</sup> din Codul fiscal.*

*[...]*

*(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.*

*[...]*

*(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.”*

*[...]*

*“(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și prevederilor din prezentele norme.*

*(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.”*

Se reține că legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținută 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 mixte, 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 documentele anexate la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, rezultă:

**Referitor la facturile emise de .X. SRL**, pozițiile 4, 6, 9, 10, 11 și 18 din Anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală nr..X..X./26.08.2011, este prezentată corespondența cu această societate prin care se precizează că lucrările facturate se încadrează în cod CAEN secțiunea K, subdiviziunea 74 - 7470, reprezentând lucrări de întreținere și curățarea a clădirilor, și nu la secțiunea F din cod CAEN, precum și Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.05.2010 încheiat la această societate, prin care, la pag.10, s-a constatat că „*pe perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 societatea verificată a facturat lucrările de execuție instalații de climatizare, încălzire și ventilație aplicând măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru clienții înregistrați în scopuri de TVA [...].*”

Din facturile anexate în copie, emise de .X. SRL și procesele verbale anexate la facturi, rezultă că au fost efectuate lucrări de întreținere și reparații la instalațiile de climatizare, lucrări care se regăsesc în Secțiunea F- Construcții, Subsecțiunea 45 - la pozițiile

**4533 Lucrări de instalații tehnico-sanitare**

*Această clasă include:*

*- instalarea în clădiri și alte tipuri de construcții a:*

*[...]*

*- echipamentului și tubulaturii pentru instalațiile de încălzire, ventilație, frigotehnie sau aer condiționat; [...]*

*și*

**4534 Alte lucrări de instalații**

*“Această clasă include:*

*[...]*

***repararea și întreținerea instalațiilor din clădiri.[...]*”**

din Ordinul 601/2002 președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei privind încadrarea acestor lucrări în Secțiunea KA “**TRANZACȚII IMOBILIARE, ÎNCHIRIERI ȘI ACTIVITĂȚI DE SERVICII PRESTATE ÎN PRINCIPAL ÎNTREPRINDERILOR**” - Subsecțiunea 74 „*Alte activități de servicii prestate*

în principal întreprinderilor” - 747 “Activități de întreținere și curățare a clădirilor”,

“7470 Activități de întreținere și curățare a clădirilor

Această clasă include:

- activitățile de curățare a clădirilor de toate tipurile: birouri, uzine, ateliere, magazine, instituții și alte localuri de folosință comercială sau profesională, și imobile de locuit; curățarea geamurilor, dușumelelor; lustruirea mobilei; curățarea sobelor și coșurilor, incineratoarelor, boilerelor, ventilatoarelor, unităților de canal; curățarea mașinilor industriale; spălarea sticlelor etc.

Această clasă include, de asemenea:

- activitățile de dezinsecție, dezinsecție și deratizare.

Această clasă exclude:

- protecție fito-sanitară în agricultură, vezi 01.41;
- sablare și activități similare, pentru exterioarele clădirilor, vezi 45.45;
- curățirea covoarelor și mochetelor, draperiilor și perdelelor, vezi 93.01;
- curățarea trenurilor, autobuzelor, avioanelor etc;
- curățarea interiorului tancurilor marine și rutiere.”

nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că această subsecțiune nu prevede lucrări de întreținere și reparații ale instalațiilor de climatizare.

**Referitor la factura emisă de .X. SRL**, pozița 1 din Anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011, sunt anexate, în copie, factura, comanda, contractul de execuție nr..X./08.01.2007 ce are ca obiect „confectionat + montat structură metalică din profil rectangular + profile zincate, închideri pereți și acoperiș cu tablă Lindab la obiectivul : Construcție ușoară interioară în incinta Halei Manitoba” și situația de lucrări emisă pentru lucrările contractate.

Astfel, se reține că lucrările facturate de .X. SRL se regăsesc în Secțiunea F- Construcții, Subsecțiunea 45 Ordinul 601/2002 președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, la pozițiile:

“4522 Lucrări de învelitori, șarpante și terase la construcții

Această clasă include:

- realizarea structurii acoperișurilor;
- montarea elementelor de acoperire;[...]

4525 Alte lucrări speciale de construcții

Această clasă include:

[...]

- înălțarea elementelor din oțel non-autofabricate; [...]

4542 Lucrări de tâmplărie și dulgherie

*Această clasă include: [...]*

- *lucrări de finisaj interior, de tipul: compartimentări, lambrisări, montarea de pereți mobili etc.”*

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia aceasta operațiune s-a derulat înainte de a intra în vigoare 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, și nu se poate pretinde furnizorului să aplice regimul de taxare inversă în condițiile în care prevederile referitoare la aplicabilitatea acestui regim nu erau în vigoare, nu poate fi reținută având în vedere că la data de 01.01.2007 a intrat în vigoare Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prin care la pct.138 se precizează *”Articolul 160 va avea următorul cuprins:”*, deci la data emiterii facturii nr..X./25.01.2007, prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, erau în vigoare. Faptul că OMFP 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, a fost publicat în Monitorul Oficial nr.94 din data de 06.02.2007, nu exonerează societatea de obligația corectării operațiunii până la data inspecției fiscale.

**În ceea ce privește facturile emise de SC .X. SRL**, pozițiile 2, 7, 8, 13, 16 și 17 din Anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011, sunt anexate, în copie, notele contabile, facturile și comenzile din care rezultă că au fost efectuate lucrări de reparat coșuri de evacuare a gazelor și înlocuirea pereților despărțitori, modificat instalație ventilație introducere aer, modernizare instalație antiincendiu turnătorie, reabilitare sistem ventilație turnătorie, confecționat și montat uși, canal de scurgere, racord de evacuare de la mașina de spălat pistoale, confecționat jgheab protecție tablă, confecționat și montat instalație aspirație –evacuare aer.

Astfel de lucrări se regăsesc în Secțiunea F- Construcții, Subsecțiunea 45 Ordinul 601/2002 președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN la poziția 4533 din

*“4533 Lucrări de instalații tehnico-sanitare*

*Această clasă include:*

- *instalarea în clădiri și alte tipuri de construcții a:*
  - *echipamentelor și instalațiilor sanitare;*
  - *instalațiilor și armăturilor pentru gaze;*
  - *echipamentului și tubulaturii pentru instalațiile de încălzire, ventilație, frigotehnie sau aer condiționat;[...]*

- sistemelor de stins incendii (sisteme de sprinkler-e). [...].”

În ceea ce privește lucrările confecționat și montat uși, canal de scurgere, racord de evacuare de la mașina de spălat pistoale, confecționat jgheab protecție tablă, din documente reiese că lucrările de confecționat jgheab protecție tablă, potrivit Comenzii nr.V .X./24.08.2007 anexată la factura n /06.09.2007, fac parte din lucrarea Modernizare instalație antiincendiu turnătorie.

În ceea ce privește lucrările confecționat și montat uși, confecționat și montat canal de scurgere, confecționat și montat racord de evacuare de la mașina de spălat pistoale, acestea au fost efectuate în baza Comenzii nr..X./06.07.2007. Referitor la aceste lucrări prin adresa nr..X./31.01.2012 organele de inspecție fiscală precizează: „**Întrucât nu s-a putut determina efectiv valoarea lucrărilor separat de valoarea bunurilor în cauză, având în vedere și valoarea relativ mică a acestora raportat la total, aceste operațiuni au fost asimilate ca prestări de servicii și tratate ca atare, conform prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003**” .

Referitor la lucrările facturate de **SC .X. SRL**, pozițiile 5, 12, 14 și 15 din Anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011, sunt anexate, in copie, notele contabile, facturile, comenzile și Contractul nr..X./30.03.2007 ce are ca obiect executarea lucrărilor livrare, montare și punere în funcțiune Post Trafo, livrare, montare și punere în funcțiune a unui transformator și confecționarea și montarea a 2 tablouri modulare de distribuție. Facturile nr..X./26.09.2007 și nr..X./10.09.2007 au fost emise pentru lucrări executate conform contract nr..X./10.07.2007, respectiv lucrări electrice, iar facturile nr..X./04.10.2007 și nr..X./19.06.2007 au fost emise pentru lucrări executate conform contract nr..X./30.03.2007, respectiv lucrări de livrare, montare și punere în funcțiune Post Trafo, lucrări care se regăsesc în Secțiunea F-Construcții, Subsecțiunea 45 din Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN I- la poziția 4531

*“4531 Lucrări de instalații electrice*

*Această clasă include:*

- *instalarea în clădiri și în alte tipuri de construcții, de:*
  - **instalații (cablaje) electrice și a armăturii electrice;**
  - *instalații (cablaje) pentru telecomunicații;*
  - *sisteme de încălzire electrică, inclusiv de acumulatori de energie electrică solară (panouri solare);*
  - *montarea de antene și cabluri aeriene pentru acestea;*
  - *alarme de semnalizare a incendiilor;*
  - *alarme antiefracție;*

- *lifturi și scări rulante;*
- *conductorii pentru instalații de iluminat etc.[...]*”.

În ceea ce privește lucrările facturate de **SC .X. SRL**, pozițiile 20 și 21 din Anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011, sunt anexate, în copie, facturile și comenzile pentru lucrări de instalare rețea de date, lucrări care se regăsesc în Secțiunea F-Construcții, Subsecțiunea 45 din Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN I- la poziția 4531

*“4531 Lucrări de instalații electrice*

*Această clasă include:*

- *instalarea în clădiri și în alte tipuri de construcții, de:*
  - *instalații (cablaje) electrice și a armăturii electrice;*
  - *instalații (cablaje) pentru telecomunicații;*
  - *sisteme de încălzire electrică, inclusiv de acumulatori de energie electrică solară (panouri solare);*
  - *montarea de antene și cabluri aeriene pentru acestea;*
  - *alarme de semnalizare a incendiilor;*
  - *alarme antiefracție;*
  - *lifturi și scări rulante;*
  - *conductorii pentru instalații de iluminat etc.[...]*”.

Totodată, referitor la lucrările facturate de **SC .X. ROMÂNIA SRL**, poziția 19 din Anexa 52 la Raportul de inspecție fiscală nr..X..X./26.08.2011, sunt anexate factura, comanda și confirmarea comenzii pentru lucrări de pardoseli ceramice vibrante, lucrări care se regăsesc în Secțiunea F-Construcții, Subsecțiunea 45 din Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN - la poziția 4543

*“4543 Lucrări de pardosire și placare a pereților*

*Această clasă include:*

- *montarea, acoperirea, prinderea sau aplicarea în clădiri sau în alte tipuri de construcții, a:*
  - *plăcilor de pardoseală din ceramică, beton sau piatră; reperelor din teracotă pentru sobe înzidite; [...]*”.

Potrivit celor prezentate, susținerea societății conform căreia aceste lucrări nu se încadrează în Secțiunea F-Construcții, Subsecțiunea 45 din Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.



Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, pe anul 2007, în cazul prestărilor de servicii constând în **lucrări de construcții-montaj, prestatorii** aveau **obligatia 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, societatea, în calitate de beneficiar, era obligată să aplice taxarea inversă, conform legii. Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X..X./26.08.2011, prin care s-a dispus respectarea prevederilor pct.82 alin.(9) și (10) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pe cale de consecință, conform prevederilor art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„ART.119**

**(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.**

**ART.120**

**„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”**

și având în vedere că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în mod eronat pentru operațiuni pentru care trebuia să aplice măsurile de simplificare, datorează accesoriile calculate de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a dispus corectarea prin Dispoziție de măsuri.*

**8. Cu privire la contestația formulată de SC .X. .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.08.2011** prin care s-a dispus stornarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, evidențierea prin articolul contabil 4426 =4427 și cuprinderea acesteia la rândurile de regularizări din Decontul de TVA aferent lunii în care i se comunică Dispoziția de se retine ca soluționarea contestației cu privire la acest capat de cerere nu intră în competența materială a Direcției generale de soluționare a contestațiilor potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta aparținând organului fiscal emitent al actului atacat în conformitate cu prevederile art.209 alin.2) din același act normativ, organ fiscal care s-a și investit cu soluționarea, emițând în acest sens Decizia nr..X./27.01.2012, ce a fost comunicată contribuabilului.

**9. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe asupra majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, în condițiile în care accesoriile se calculează pentru debite stabilite suplimentar, neachitate în termenul legal.

**În fapt,** societatea contestă accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe considerentul că scadența decontului cu sumă negativă de TVA (- .X. lei ) depus pe luna august 2010 este data de 25.09.2010, debitul negativ declarat fiind mai mare decât baza de calcul a accesoriilor (.X. lei ) astfel că, de la această dată nu se mai calculează accesoriile la suma de .X. lei.

**În drept**, conform prevederilor art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*

Și ale art.120 din același act normativ:

*“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”,*

pentru neplata la termenul scadent a taxei pe valoarea adăugată se datorează accesorii respectiv dobânzi și penalități de întârziere.

Prin decizia de impunere contestată organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, pe perioada 01.01.2006 – 30.09.2010, precum și aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care societatea trebuia să aplice măsurile de simplificare și pentru care s-a dispus prin Dispoziția de măsuri regularizarea acesteia.

Obligațiile fiscale accesorii au fost calculate pe perioada cuprinsă între data scadentă a taxei pe valoarea adăugată și data de 26.08.2011- data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X..X./26.08.2011, calculul acestora efectuându-se pentru fiecare sumă în parte, la fiecare lună tinându-se cont de scadența TVA declarată și de data la care contribuabilul a beneficiat de restituirea TVA solicitată la rambursare și solicitată cu control ulterior.

Argumentul contestatoarei referitor la faptul că începând cu data de 25.09.2010 nu se mai calculează accesorii având în vedere că prin Decontul de TVA pe luna august 2010 a fost declarată TVA de rambursat mai mare decât baza de impozitare stabilită suplimentar pentru calculul accesoriilor nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât fiecare decont de TVA cu sume negative și opțiune de rambursare a TVA a fost soluționat individual și nu pe cumulat.

De altfel, accesoriile se calculează pentru sume stabilite suplimentar, neachitate în termenul legal, iar suma de (- .X.) lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată de rambursat și nu obligație de plată stabilită suplimentar, neachitată la termenul scadent.

De reținut este aspectul conform căruia pentru taxa pe valoarea adăugată de rambursat societatea optează prin decontul de TVA, iar rambursarea acesteia se efectuează conform prevederilor art.117 alin.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; respectiv:

*“(9) Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la art. 124, se aprobă prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.”*

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.*

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Admiterea contestației formulate de SC .X. .X. SRL și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, **pentru suma de .X. lei, reprezentând:****

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele**

de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, **pentru suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

**3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./26.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o altă echipă de control, sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii și să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**X**

**DIRECTOR GENERAL**