



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP  
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 519 / 2015**  
**privind soluționarea contestațiilor formulate de**  
**SC .X. SRL din .X.,**  
**înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. A-SLP 2288/28.10.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./21.10.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A-SLP 2288/28.10.2015, cu privire la contestațiile formulate de **SC .X. SRL** din .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub .X., împotriva Deciziilor de impunere nr.F-.X./30.07.2015 și nr.F-.X./09.09.2015, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.07.2015 întocmit de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.07.2015 a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-.X./30.07.2015, a fost comunicată societății la data de 31.07.2015, prin remitere sub semnătură, potrivit mențiunii olografe aplicată pe prima pagină titlului de creanță menționat mai sus, iar contestația a fost înregistrată la data de 31.08.2015 potrivit ștampilei aplicată de Registr.X.ra Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Sesizând eroarea materială din Decizia de impunere nr.F-.X./30.07.2015, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unui nou act administrativ fiscal, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. înlocuind titlul de creanță care conținea erori, fiind emisă în acest sens Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015.

Ca urmare a acestui fapt, contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.07.2015 a rămas fără obiect prin înlocuirea de către organele de inspecție fiscală a titlului de creanță contestat, cu un nou titlu de creanță.

Societatea a contestat și Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.07.2015, după operarea corecțiilor, contestație depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-.X./09.09.2015, a fost comunicată societății la data de 16.09.2015, prin remitere sub semnătură, potrivit mențiunii olografe aplicată pe adresa nr.6121/11.09.2015 de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de 28.09.2015 potrivit ștampilei aplicată de Registr.X.ra Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

SC .X. SRL figurează la poziția nr. .X. din “Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2015”, publicată pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3581/2013 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./09.09.2015, decizie prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .X./25.11.2013, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare și a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./09.09.2015, SC .X. SRL solicită, în temeiul art. 124 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, plata dobânzii pentru

decontul de taxa pe valoarea adăugată cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2013.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./09.09.2015.

**I. SC .X. SRL din .X. contestă Decizia de impunere nr. F-.X./09.09.2015 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:**

SC .X. SRL solicită, pentru decontul cu sumă negativă de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2013, plata dobânzii calculate conform ratei prevăzute la art. 120 alin. (7) din Codul de procedură fiscală, începând cu termenul prevăzut la art. 70 alin. (1) din același act normativ până la data restituirii efective a sumelor solicitate la rambursare.

*1. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de transport persoane la/de la locul de muncă, facturate cu titlu de servicii transport personal cu microbuzul de către SC .X. SRL și SC .X. SRL în baza contractului de prestări servicii transport nr. .X./27.05.2010, societatea susține că exercitarea dreptului de deducere a taxei se realizează conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal, iar printre condițiile prevăzute de acest articol nu se specifică obligativitatea de a include în contractul colectiv de muncă o prevedere potrivit căreia societatea se obligă să asigure transportul angajaților la/de la locul de desfășurare a activității economice.*

Mai mult, împrejurările speciale nu se referă la condițiile speciale prevăzute de Legea nr. 263/2010, condiții la care face referire echipa de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea precizează că situația în care aceasta suportă cheltuielile cu serviciile de transport aferente personalului la / de la locul de muncă, la domiciliu sau la un loc prestabilit de comun acord este absolut similară situației în care achiziționează/dispune de mijloace de transport în cadrul unor contracte de leasing financiar sau

operațional, iar acele mijloace de transport sunt utilizate în mod gratuit de către angajații SC .X. SRL pentru deplasarea la / de la locul de muncă la domiciliu sau la un loc prestabilit de comun acord.

De asemenea, invocând prevederile pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. f din Normele de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în perioada ianuarie 2010 – decembrie 2011 și cele ale pct. 45<sup>1</sup> alin. (3) din același act normativ, în vigoare în perioada ianuarie 2012 – octombrie 2013, contestatarul precizează că transportul personalului a fost efectuat în scopul realizării activității economice de către societate atâta timp cât angajații acesteia, care lucrau în ture și care locuiau în .X., nu aveau niciun alt mijloc de transport pentru a ajunge la serviciu.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv hotărârea pronunțată în cauza C-258/95.

*2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor achitate către SC .X. SRL, contestatara susține că aceasta este aferentă cheltuielilor cu managementul cantinei și contravalorii mesei calde asigurate salariaților în mod gratuit, care au un regim fiscal distinct.*

În ceea ce privește TVA aferentă serviciilor de management efectuate pentru cantină, societatea precizează că această taxă este deductibilă dacă serviciile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, deductibilitatea TVA nefiind legată în acest caz de asimilarea acestor cheltuieli ca reprezentând beneficii de n.natură salarială acordate angajaților.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv hotărârile pronunțate în cauzele C-258/95 și C-371/07, precum și art. 4.2 din Regulamentul de ordine interioară al societății.

De asemenea, SC .X. SRL susține că își desfășoară activitatea la .X., iar în apropiere nu există nicio unitate specializată în servirea mesei, salariații nu au alte mijloace de a-și asigura masa de prânz în intervalul de jumătate de oră cât durează pauza de care beneficiază potrivit Regulamentului intern, astfel încât rezultă în mod clar faptul că oferirea de mese angajaților de către angajator în spațiu amenajat în acest sens este o activitate integrată proceselor economice ale afacerii sale și nu are ca scop să răspundă interesului angajaților, întrucât activitatea ar fi fost grav afectată dacă salariații nu beneficiau de servirea mesei la cantina societății.

Totodată, neoferirea de către societate a posibilității servirii mesei de către salariați ar fi avut efecte negative asupra sănătății acestora.

În ceea ce privește serviciile de management ale cantinei, acestea fiind în fapt accesorii activităților de servire a mesei, regulile și

condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt aceleași ca și în cazul serviciilor constând în acordarea de mese în mod gratuit.

*3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu evenimente organizate pentru angajați și colaboratori,* societatea precizează că taxa aferentă cheltuielilor cu evenimentele organizate de societate pentru fidelizarea clienților, precum și în cazul schimburilor de experiență avute cu colegi din alte țări sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, iar exercitarea dreptului de deducere a TVA se realizează în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a și art. 146 din Codul fiscal.

Chiar dacă în anexa la factura Fortuna Business .X./14.03.2013 este menționat și catering, aceste cheltuieli reprezintă tot servicii de marketing, de organizare eveniment.

În mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli sunt cheltuieli de protocol, atâta timp cât reprezintă cheltuieli de marketing, fiind aplicabile prevederile art.128 alin.(8) și art.155 alin.(19) din Codul fiscal.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă de asemenea, hotărârile pronunțate de Curtea Europeană de Justiție pronunțate în cauzele C-258/95 și C-371/07, precizând faptul că deține toate documentele prin care poate justifica scopul organizării acestor evenimente, respectiv: facturi, contracte, referate de necesitate.

Având în vedere prevederile pct.6 alin.(10) lit.a și pct.7 alin.(7) din Normele de aplicare a Codului fiscal, societatea precizează că în situația în care aceste cheltuieli ar fi considerate cheltuieli de protocol, echipa de inspecție fiscală trebuia să realizeze o analiză distinctă în cazul cheltuielilor pentru anul 2013 și să facă abstracție de faptul că societatea a avut pierdere fiscală în perioada analizată.

*4. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă exporturilor de bunuri:*

Cu toate că organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile care au făcut obiectul achizițiilor de la .X. nu au ajuns niciodată pe teritoriul României, acestea au solicitat societății să prezinte documentația necesară justificării scutirii de TVA pentru livrări de bunuri pentru care locul de impozitare este în România, conform prevederilor art.132 alin.(1) lit.a din Codul fiscal.

Data fiind această stare de fapt, societatea precizează că în mod legal a emis facturi fără TVA către beneficiarii săi, livrările de bunuri fiind neimpozabile în România, locul de livrare al acestor bunuri nu s-a aflat

pe teritoriul României, întrucât bunurile care au făcut obiectul livrărilor nu au fost niciodată pe teritoriul României.

Având în vedere prevederile art. 132 alin.(1) lit.a din Codul fiscal, societatea susține că pentru toate livrările de bunuri transportate în afara comunității din alte state membre, locul de impozitare pentru acele livrări de bunuri este în statele membre respective.

Pe cale de consecință, dat fiind faptul că locul de impozitare este în afara României, societatea nu a avut în niciun moment obligația probării scutirii de TVA din perspectiva legislației de TVA din România, aceste obligații existând în statele membre de pe teritoriul cărora au fost livrate către parteneri din afara comunității.

Prin urmare, pentru livrările de bunuri către .X. LTD Turcia și Turkmenistan, o parte din livrările către .X. din Serbia, societatea nu are obligația probării scutirii de TVA, atâta timp cât deține documentația necesară susținerii faptului că bunurile livrate către acești parteneri au avut ca loc de livrare alte state membre.

*5. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii IT de la .X. Finlanda, societatea precizează că exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri, incluzând aici și achizițiile intracomunitare de bunuri sau servicii, se realizează cu respectarea prevederilor art.145 și art.146 din Codul fiscal, niciunul din aceste articole de lege neimpunând ca și condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA faptul că tranzacțiile dintre părțile afiliate trebuie să fie la nivelul prețurilor de transfer.*

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă și jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv hotărârile pronunțate în cauzele conexe C-621/10 și C-129/11.

De asemenea, societatea susține că în dovedirea realității și prestării efective a acestor servicii deține documente justificative, conform anexei D3 la contestație.

*6. Referitor la TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, societatea precizează că facturile emise de .X., în care a fost înscrisă TVA în sumă de .X. lei, reprezintă contravaloarea unor servicii de marketing.*

De asemenea, societatea precizează că înregistrarea acestor facturi nu s-a realizat pe cheltuieli de protocol, ci pe cheltuieli de marketing sau cheltuieli cu întreținerea și reparațiile.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./09.09.2015,**



**organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

Inspecția fiscală a avut ca obiect reverificarea TVA aferentă perioadei 01.01.2010 – 31.10.2013 urmare Deciziei nr..X./06.04.2015 privind soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./22.09.2014.

Prin Decizia nr. .X./06.04.2015, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014 întocmită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie, să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale, și totodată să reanalizeze operațiunile realizate de SC .X. SRL, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin decizia de soluționare.

*1. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de transport înscrise în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, având în vedere art.26 alin.(1) lit.b din Directiva 2006/112/CE organele de inspecție fiscală au constatat că oferirea cu titlu gratuit a transportului de către angajator angajaților între domiciliul acestora și locul desfășurării activității, cu vehicule închiriate de societate, servește în principal scopurilor private ale angajaților și astfel, servește în alte scopuri decât cele ale cifrei de afaceri.*

Faptul că SC .X. SRL își desfășoară activitatea la km .X. al Autostrăzii .X. – .X., distanță la care este situat locul de desfășurare al activității față de cel mai apropiat oraș nu reprezintă un criteriu pentru a considera că activitatea se desfășoară în împrejurări speciale. Astfel, s-a constatat că societății îi sunt aplicabile prevederile pct.70 alin.(1) lit.d din Normele metodologice de aplicare a art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au menționat condițiile speciale de muncă definite la art.30 din Legea nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că transportul la și de la locul desfășurării activității constituie prestare de servicii conform art.129 alin.(4) din Codul fiscal, fapt pentru care au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei.

2. *Referitor la TVA înscrisă în facturile de leasing operațional emise de SC .X. SRL*, întrucât contractul nr. .X./21.06.2010 încheiat cu această societate a avut ca obiect închiriere autoturisme în sistem pro-lease, având în vedere prevederile pct.7 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, faptul că la data de 30.10.2013 niciun autoturism ce a făcut obiectul acestui contract nu a trecut în proprietatea SC .X. SRL, precum și Circulara Ministerului Finanțelor Publice nr. 420167/2012 privind aplicarea unitară a prevederilor fiscale care au intrat în vigoare la data de 01.01.2012 prin care se precizează că „limitarea dreptului de deducere nu se aplică și pentru prestările de servicii legate direct de vehiculele în cauză cum ar fi serviciile de reparații și întreținere a vehiculelor sau ratele de leasing [...]”, organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de societate în vederea stabilirii dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere autoturisme în sistem pro-lease, respectiv dacă acestea au fost efectiv prestate și destinate în folosul realizării de operațiuni taxabile ale societății.

Astfel, din analiza documentelor înregistrate în evidența contabilă, prezentate de societate, s-a constatat că în perioada iunie 2012 – octombrie 2013 au fost închiriate două autoturisme care nu au concurat la realizarea de venituri impozabile, în sensul că acestea erau închiriate ca autoturisme de rezervă, astfel că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

3. *Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de catering, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL*, s-a constatat că distanța la care este situat locul de desfășurare a activității societății, respectiv .X., nu reprezintă un criteriu pentru a considera că activitatea se desfășoară în „împrejurări speciale” (cauza C-371/07 Danfoss A/S și AstraZeneca A/S) întrucât:

- majoritatea societăților comerciale au pauză de masă negociată prin contractul colectiv de muncă, de o jumătate de oră, și nu pretind că ar trebui încadrați în împrejurări speciale, pentru a considera că masa acordată salariaților cu titlu gratuit ar constitui o activitate adiacentă activității economice și în consecință să nu colecteze TVA, altfel s-ar ridica problema încălcării unui principiu al fiscalității prevăzut la art.3 din Codul fiscal,

- în cazul SC .X. SRL nu este vorba de reuniuni de lucru desfășurate la sediul întreprinderii cu parteneri de afaceri și cu personalul



propriu, care se pot întinde pe durate mai mari ce pot ajunge până la câteva zile,

- mesele în discuție în cazul Danfoss constau în sandwich-uri și mâncare rece servite în sala de reuniune, pentru a permite limitarea cauzelor de întrerupere a reuniunilor.

Având în vedere că pentru facturile de achiziții privind masa caldă acordată salariaților societatea a dedus TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că oferirea salariaților, cu titlu gratuit, a meselor calde constituie livrare de bunuri, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.b din Codul fiscal.

Întrucât la înregistrarea facturilor de achiziție s-a dedus TVA, s-a constatat că la acordarea către salariați a mesei calde se va colecta TVA întrucât aceste operațiuni constituie livrări de bunuri, respectiv livrări către sine, fapt pentru care s-a procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei.

*4. Referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu evenimentele organizate pentru angajați și colaboratori*, organele de inspecție fiscală au constatat, urmare analizării documentelor prezentate de societate, faptul că facturile care au înscrisă TVA în sumă totală de .X. lei au fost înregistrate în contul 623 „cheltuieli de protocol”.

Astfel, având în vedere prevederile pct.6 alin.(15) lit.a din Normele de aplicare a art.128 alin.(8) lit.f din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de 36.149 lei aferentă perioadei 2010 – 2012. S-a constatat că potrivit pct.69 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, societatea avea obligația să întocmească autofactura.

Întrucât în raportul de inspecție fiscală anterior s-a stabilit că factura nr. .X./14.03.2013 a avut înscrisă TVA în sumă de .X. lei, dar în realitate aceasta a avut înscrisă atât TVA cu cota de 9% cât și cu cota de 24%, rezultând total TVA înscrisă în factură ca fiind suma de .X. lei și nu .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea totală a TVA deductibilă ce trebuie reverificată pentru acest punct este de .X. lei și nu .X. lei, diferența de 1.000 lei provenind de la factura nr. .X..

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

*5. Referitor la achiziția de bunuri din statul membru Polonia urmată de exporturi către parteneri non UE, pentru care formalitățile de export au fost efectuate de .X. în numele .X.:*

a) organele de inspecție fiscală au constatat că pentru facturile emise în anul 2011 către .X. LTD Turcia cu locul de descărcare Turkmenistan, SC .X. SRL nu justifică aplicarea scutirii de TVA prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a și lit.b din Codul fiscal, fapt pentru care au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește anul 2012, s-a constatat că documentele de export pentru facturile emise către .X. LTD Turcia cu locul de descărcare Turcia, nu sunt certificate de către biroul vamal de ieșire din Comunitate, iar în răspunsul la SCAC 2004 în relație cu .X., transmis de către statul membru Polonia, nu se regăsesc facturile în cauză, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

b) Pentru facturile de export în sumă de .X. lei emise de SC .X. SRL urmare achizițiilor de bunuri din Polonia, urmate de exportul acestora către .X. Serbia, țara de destinație fiind Croația, pentru care formalitățile vamale au fost efectuate de .X. în numele .X., având condiții de livrare FCA Oborniki, în vederea justificării scutirii de TVA, societatea nu a prezentat documentele prevăzute la art.2 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.2222/2006, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

c) Pentru exporturile înregistrate de SC .X. SRL către .X. Serbia ce au avut ca loc de plecare statul membru Polonia cu destinația Serbia, condiția de livrare FCA Zyardow, în vederea justificării scutirii de TVA, societatea nu a prezentat documentele prevăzute la art.2 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.2222/2006, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei.

6. *Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor IT facturate de .X. Finlanda*, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate în folosul SC .X. SRL, fiind aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a din Codul fiscal.

S-a constatat că în susținerea punctului de vedere formulat la proiectul de raport de inspecție fiscală societatea a prezentat diverse rapoarte de acces la platforma SAP, precum și diverse informații rezultate din această platformă.

Conform documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă dacă serviciile prestate de .X. Finlanda sunt servicii de dezvoltare implementare soft sau doar servicii de monitorizare, având în vedere faptul că aceste două societăți sunt afiliate, precum și faptul că .X. Finlanda nu este proprietarul sistemului SAP.

Totodată, s-a constatat că nu rezultă dacă .X. Finlanda refacturează aceste servicii sau doar monitorizează acest program SAP,

având în vedere că proprietarul platformei SAP este un producător german de soluții software și business.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

*7. Referitor la facturile prezentate în copie*, urmare reverificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deține duplicate pentru aceste facturi, încadrându-se în prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Urmare reverificării efectuate asupra facturilor prezentate în copie conform cu originalul, s-a constatat că societatea a înregistrat în contul 623 „cheltuieli de protocol reclamă și publicitate”, nouă facturi emise de SC .X. SRL în baza contractului cadru de publicitate nr..X./01.04.2011, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi fiind de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile pct.6 alin.(15) lit.a și pct.69 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația să întocmească autofactura, fapt pentru care au stabilit suplimentar în sarcina acesteia TVA în sumă de .X. lei.

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

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor de transport a salariaților la/de la sediul societății și serviciilor de catering, în condițiile în care acestea nu au pus în executare Decizia nr. .X./04.06.2015 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, în sensul că nu au analizat dacă societatea își desfășoară activitatea în împrejurări normale sau speciale, conform jurisprudenței Curții Europene de Justiție.**

**În fapt**, în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .X./25.11.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.

F-.X./22.09.2014, constatându-se că în ceea ce privește cheltuielile efectuate de SC .X. SRL în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013 cu transportul de personal la/de la sediul societății și serviciile de catering, aceasta nu are drept de deducere a TVA aferentă întrucât cheltuielile și serviciile în cauză nu au fost prevăzute în contractul individual de muncă al salariaților, reprezentând avantaje acordate acestora conform prevederilor art. 55 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014, SC .X. SRL a formulat contestație, soluționată prin emiterea Deciziei nr. .X./04.06.2015, decizie prin care Direcția generală de soluționare a contestațiilor a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014 întrucât din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.09.2014 a rezultat că organele de inspecție fiscală nu au analizat:

- îndeplinirea de către societate a condițiilor prevăzute la art. 145 și art. 146 din Codul fiscal și posibilitatea încadrării operațiunilor în împrejurări normale sau împrejurări speciale, conform hotărârilor Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-258/95 și C-371/07 și punctului de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat într-o speță similară prin adresa nr..X./23.03.2009,

- documentele prezentate de societate în susținerea contestației, pentru a stabili dacă în baza acestora serviciile în cauză au fost efectiv prestate și dacă se justifică necesitatea efectuării cheltuielilor cu aceste servicii, din analiza acestor documente de către organul de soluționare a contestației rezultând o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în ceea ce privește transportul de personal la/de la sediul societății, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă transportul a fost asigurat cu mijloace de transport proprietatea SC .X. SRL sau cu mijloace de transport închiriate, dacă în cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al societății, dacă societățile pentru care, conform anexei la raportul de inspecție fiscală, la rubrica „explicații” a fost menționat „transport”, au prestat servicii de transport pentru SC .X. SRL și dacă facturile menționate în această anexă reprezintă contravaloarea unor astfel de servicii, caz în care societatea trebuie să facă dovada prestării efective a acestora și că serviciile în cauză au fost destinate utilizării exclusiv în folosul operațiunilor sale taxabile, în această situație fiind, conform

susținerilor societății, serviciile de transport personal cu microbuzul facturate de furnizorii SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Prin urmare, s-a dispus ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, care să aibă în vedere considerentele Deciziei nr. .X./04.06.2015.

Urmare Deciziei nr. .X./04.06.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.07.2015 în baza căruia au emis Decizia de impunere nr.F-.X./30.07.2015, corectată prin emiterea unui nou act administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015.

Prin Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015, contestată, și care face obiectul prezentei soluționări, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina SC .X. SRL:

A. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu transportul de personal la/de la sediul societății, facturate de SC .X. SRL în perioada 16.06.2010 – 31.10.2013, în baza contractului de prestări servicii nr. .X./27.05.2010 și de SC .X. SRL în perioada 29.01.2010 – 14.09.2010, în baza contractului de prestări servicii nr. .X./30.09.2009, pe considerentul că în contractul colectiv de muncă nu este prevăzută acordarea transportului personalului la/de la locul desfășurării activității, iar activitatea SC .X. SRL nu se desfășoară în împrejurări speciale, condițiile speciale de muncă fiind definite la art.30 din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, societatea neîncadrându-se în niciuna din aceste condiții.

De asemenea, la stabilirea TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că aceste cheltuieli reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată, conform art.129 alin.(4) lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind aferente achizițiilor de bunuri acordate gratuit sub forma de transport angajaților, iar societății îi sunt aplicabile prevederile pct.70 alin.(1) lit.d din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că avea obligația să autofactureze prestările de servicii către sine.

B. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de catering facturate de SC .X. SRL și SC .X. SRL în perioada 29.01.2010 – 31.12.2010, pe considerentul că societatea nu își desfășoară



activitatea în “împrejurări speciale” potrivit Deciziei Curții Europene de Justiție emisă în cazul C-371/07 Danfoss, AstraZeneca întrucât în cazul SC .X. SRL nu este vorba de reuniri de lucru desfășurate la sediul întreprinderii cu parteneri de afaceri și cu personalul propriu, care se pot întinde pe durate mai mari ce pot ajunge până la câteva zile, iar mesele în discuție în cazul Danfoss constau în sandwich-uri și în mâncare rece servite în sala de reuniune, pentru a permite limitarea cauzelor de întrerupere a reuniunilor.

La stabilirea TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că potrivit art.128 alin.(4) lit.b din Codul fiscal, oferirea cu titlu gratuit salariaților a meselor calde, constituie livrare de bunuri supusă TVA, respectiv livrări către sine.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, SC .X. SRL susține că:

- în ceea ce privește transportul personalului, acesta a fost efectuat în scopul realizării activității economice, atâta timp cât angajații societății, care lucrau în ture, și care locuiau în .X., nu aveau niciun alt mijloc de transport pentru a ajunge la serviciu, având în vedere că societatea își desfășoară activitatea la .X., invocând în acest sens hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-258/95 Fillibeck;

- în ceea ce privește oferirea de mese angajaților, aceasta reprezintă o activitate integrată proceselor economice ale societății și nu are ca scop să răspundă intereselor angajaților întrucât activitatea ar fi fost grav afectată dacă salariații nu beneficiau de servirea mesei la cantina societății, având în vedere că SC .X. SRL își desfășoară activitatea la .X., iar în apropiere nu există nicio unitate specializată în servirea mesei, salariații neavând alte mijloace de a-și asigura masa de prânz în intervalul de o jumătate de oră cât durează pauza de care beneficiază potrivit Regulamentului intern. Societatea invocă în susținerea acestor argumente hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-258/95 și C-371/07;

- în ceea ce privește serviciile de management ale cantinei, acestea reprezintă accesorii ale activității de servire a mesei, regulile și condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA fiind aceleași ca și în cazul serviciilor constând în acordarea de mese în mod gratuit.

**În drept,** potrivit art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act adminis-*



*trativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3<sup>^</sup>1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu pct.11.5 și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, care stipulează:

*“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, prin noul act administrativ fiscal întocmit urmare a deciziei de desființare care va fi pusă în executare în termen de 30 zile de la data comunicării nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, iar noua verificare se va efectua numai pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

Se reține că prin Decizia nr. .X./04.06.2015, prin care a fost desființată Decizia de impunere nr. F-.X./22.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.09.2014, s-a reținut că atât în ceea ce privește transportul personalului personalului la/de la locul desfășurării activității cât și serviciile de catering, organele de inspecție fiscală nu au analizat posibilitatea încadrării operațiunilor în împrejurări normale sau împrejurări speciale, respectiv dacă societatea îndeplinește condițiile pentru aplicarea hotărârilor Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-258/95 Fillibeck și C-371/07 Danfoss, AstraZeneca.

Urmare desființării Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit suplimentar în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă serviciilor privind transportul de personal la/de la sediul societății și serviciilor de catering, astfel cum au fost acestea prezentate la situația de fapt, pe considerentul că

În contractul colectiv de muncă nu este prevăzută acordarea transportului personalului la/de la locul desfășurării activității, iar activitatea SC .X. SRL nu se desfășoară în împrejurări speciale.

Astfel, se reține că:

**A.** În cazul transportului personalului, organele de inspecție fiscală au constatat că desfășurarea activității la .X., distanță la care este situat locul de desfășurare a activității față de cel mai apropiat oraș, nu reprezintă un criteriu pentru a considera că activitatea se desfășoară în împrejurări speciale, deoarece condițiile speciale de muncă sunt definite la art.30 alin.(1) din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, care precizează:

*“(1) În sensul prezentei legi, locurile de muncă în condiții speciale sunt cele din:*

*a) unitățile miniere, pentru personalul care își desfășoară activitatea în subteran cel puțin 50% din timpul normal de muncă în luna respectivă;*

*b) activitățile de cercetare, explorare, exploatare sau prelucrare a materiilor prime nucleare, zonele I și II de expunere la radiații;*

*c) activitățile din domeniul apărării naționale, ordinii publice și siguranței naționale, prevăzute de actele normative cu regim clasificat emise până la data intrării în vigoare a prezentei legi;*

*d) aviația civilă, pentru personalul navigant prevăzut în anexa nr. 1;*

*e) activitățile și unitățile prevăzute în anexele nr. 2 și 3;*

*f) activitatea artistică desfășurată în profesiile prevăzute în anexa nr. 4.”,*

iar societatea nu se încadrează în niciuna din aceste condiții.

Or, prin Decizia nr..X./04.06.2015 s-a dispus analizarea de către organele de inspecție fiscală a îndeplinirii de către societate a condițiilor pentru aplicarea hotărârilor Curții Europene de Justiție mai sus menționate, respectiv încadrarea în împrejurări speciale sau normale din punct de vedere fiscal.

Astfel, se reține că potrivit art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar potrivit art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru

exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă, informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Având în vedere că legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, se reține că potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție, articolul 6 (2) din a șasea directivă este interpretat în sensul că *„transportul asigurat cu titlu gratuit de către angajator angajaților, între casele lor și locul de muncă într-un vehicul al societății servește, în principal scopurilor private ale angajaților și, astfel, servește în alte scopuri decât cele de afaceri. Cu toate acestea, **această dispoziție nu se aplică în cazul în care, având în vedere anumite condiții, cum ar fi dificultatea de a găsi alte mijloace de transport, condițiile de afaceri fac necesară pentru angajator asigurarea transportului pentru angajați, caz în care furnizarea acestor servicii de transport nu este efectuată pentru alte scopuri decât cele de afaceri.***

***În astfel de împrejurări speciale, transportul este organizat de către angajator, în scopuri care nu sunt altele decât cele legate de activitatea economică. Beneficiul personal obținut de angajați dintr-un astfel de transport pare a fi doar de importanță secundară în comparație cu nevoile de afaceri.***”, potrivit Hotărârii pronunțate în cauza C-258/95 – Fillibeck.

De asemenea, relevante în speță sunt și Hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauza C-118/11, prin care la pct.51 și pct.52 se precizează:

*“52. Curtea a statuat deja că împrejurarea că deplasarea de la domiciliu la locul de muncă reprezintă o condiție necesară pentru prezența la muncă și, așadar, pentru îndeplinirea acesteia nu constituie un element determinant pentru a se considera că transportul salariatului de la domiciliul său la locul de muncă nu ar fi în folosul propriu al salariatului în sensul articolului 26 alineatul (1) din Directiva TVA. Astfel, ar fi contrar scopului acestei dispoziții ca o astfel de legătură indirectă să fie suficientă, prin ea însăși, pentru a exclude ca deplasarea să fie asimilată cu o prestare efectuată cu titlu oneros (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 27).*

*52. În schimb, în împrejurări speciale, cerințele întreprinderii pot impune ca angajatorul să asigure el însuși transportul salariaților de la domiciliul acestora la locul de muncă, astfel încât organizarea transportului de către angajator nu este efectuată în alte scopuri decât cele ale*

*întreprinderii (a se vedea în acest sens Hotărârea Fillibeck, citată anterior, punctele 29 și 30).”,*

precum și în cauza C-124/12, prin care la pct.29 se reține:

*“[...] transportul gratuit al salariaților, asigurat de angajator între domiciliul acestora și locul lor de muncă, prin intermediul unui vehicul alocat întreprinderii, îndeplinește în principiu nevoile private ale salariaților și servește deci unor scopuri străine de întreprindere. Cu toate acestea, în situațiile în care cerințele întreprinderii impun ca, ținând seama de anumite împrejurări speciale – cum ar fi dificultatea de a utiliza alte mijloace de transport adecvate, precum și existența unor locuri de muncă cu localizare variabilă –, angajatorul să asigure el însuși transportul salariaților, această prestație nu poate fi considerată ca fiind îndeplinită în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității întreprinderii (a se vedea în acest sens Hotărârea Fillibeck, citată anterior, punctul 34).”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că transportul de personal la/de la sediul societății, a fost efectuat de:

- SC .X. SRL în perioada 16.06.2010 – 31.10.2013, în baza contractului de prestări servicii nr. .X./27.05.2010, anexat în copie la dosarul cauzei, care a avut ca obiect: “Prestatorul se obligă să pună la dispoziția beneficiarului microbuze marca .X. (16-22 locuri, an fabricație 2008-2009, aer condiționat, clasificare 3\*) și autocare marca .X. (33-40 locuri, an fabricație 2008-2009, aer condiționat, clasificare 4\*), cu șofer, pentru asigurarea transportului angajaților beneficiarului, conform graficului din Anexa 1, care este parte integrantă în acest contract”. În această anexă sunt menționate numărul persoanelor, orele și stațiile de îmbarcare.

- SC .X. SRL în perioada 29.01.2010 – 14.09.2010, în baza contractului de prestări servicii nr. .X./30.09.2009, anexat în copie la dosarul cauzei, care a avut ca obiect “efectuarea de către prestator a unor servicii de transport de persoane aparținând beneficiarului. Transportul se efectuează cu microbuze de 19 locuri conform orarului și rutelor specificate în anexa contractului”, anexă în care sunt menționate mijlocele de transport, orarul și traseul.

Totodată, având în vedere jurisprudența Curții Europene de Justiție, mai sus menționată, se reține că deși prin Decizia nr. .X./04.06.2015 s-a dispus analizarea de către organele de inspecție fiscală a documentelor depuse de societate în susținerea contestației și argumentelor prezentate de societate, respectiv:

- adresa nr. .X./02.10.2014 emisă de Primăria comunei .X. către contestatar, prin care se precizează că „nu au existat și nu există din

anul 2010 și până în prezent curse de transport public de stat pentru persoane pe ruta .X. – comuna .X.-Deal, sat .X.-Deal”,

- faptul că în susținerea contestației societatea precizează că nici Regia Autonomă de Transport .X. nu a avut și nu are nici în prezent curse preorășenești care să acopere zona în care se află fabrica societății, aceste informații fiind disponibile pe site-ul oficial al regiei,

- Decizia nr. .X./2010 prin care societatea a decis asigurarea deplasării „din localitatea .X. la sediul fabricii din comuna .X., județul .X., tuturor salariaților săi, atât cei cu contract de muncă, cât și celor angajați prin intermediul firmelor de închiriere personal. Transportul se va asigura cu microbuze/autobuze închiriate în acest scop”,

- Regulamentul intern prin care la Capitolul 7 „Beneficiile angajaților” pct. 7.7 „Alte tipuri de beneficii” s-a prevăzut: „conducerea societății poate stabili alte tipuri de beneficii pentru angajați [...]”, iar la Capitolul 18 este prevăzută „Politica de utilizare a autoturismelor companiei”,

organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste documente, respectiv nu au analizat dacă în cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al societății, având în vedere că SC .X. SRL își desfășoară activitatea de producție la o distanță considerabilă de cel mai apropiat oraș, respectiv .X..

Constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază prevederile Legii nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, mai sus menționate, însă analiza și încadrarea activității desfășurate de societate în împrejurări speciale nu se realizează din punct de vedere al acestor prevederi legale care reglementează locurile de muncă în condiții speciale, Curtea Europeană interpretând aceste împrejurări în sensul că în anumite situații cerințele întreprinderii impun ca, ținând seama de anumite împrejurări speciale cum ar fi dificultatea de a utiliza alte mijloace de transport adecvate, angajatorul să asigure el însuși transportul salariaților, situație în care această prestație nu poate fi considerată ca fiind îndeplinită în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității întreprinderii.

**B.** În cazul serviciilor de catering facturate de SC .X. SRL și SC .X. SRL, s-a constatat că societatea nu își desfășoară activitatea în “împrejurări speciale” potrivit Deciziei Curții Europene de Justiție emisă în cazul C-371/07 Danfoss, AstraZeneca întrucât în cazul SC .X. SRL nu este vorba de reuniri de lucru desfășurate la sediul întreprinderii cu



parteneri de afaceri și cu personalul propriu, care se pot întinde pe durate mai mari ce pot ajunge până la câteva zile, iar mesele în discuție în cazul Danfoss constau în sandwich-uri și în mâncare rece servite în sala de reuniune, pentru a permite limitarea cauzelor de întrerupere a reuniunilor, fără însă ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o analiză a documentelor prezentate de societate în susținerea contestației, așa cum s-a dispus prin Decizia nr. .X./04.06.2015, respectiv:

- Regulamentul de ordine interioară al SC .X. SRL, prin care la pct. 4.2 „Timpul de lucru” s-a prevăzut dreptul angajaților la o pauză de jumătate de oră în fiecare zi, pentru pauza de prânz, -  
„Procesul verbal de numărare a opțiunilor exprimate de salariați în legătură cu acordarea de tichete masă versus masa caldă” încheiat în data de 18.12.2009, prin care s-a prevăzut că „80% dintre angajații SC .X. SRL care își desfășoară activitatea în sediul .X. au optat pentru înlocuirea tichetelor de masă cu o masă caldă de prânz”.

Totodată, se reține că deși prin Decizia nr. .X./06.04.2015 s-a dispus analizarea posibilității încadrării operațiunilor în împrejurări normale sau împrejurări speciale, respectiv dacă societatea îndeplinește condițiile pentru aplicarea hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-371/07 Danfoss, AstraZeneca, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există posibilitatea servirii mesei de către angajații societății în pauza de masă în cadrul termenului de o jumătate de oră alocat în acest sens, având în vedere că imobilul în care se desfășoară activitatea de producție a societății este situat la o distanță considerabilă de cel mai apropiat oraș, respectiv .X..

Se reține că potrivit hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-371/07 Danfoss, AstraZeneca având ca obiect tratamentul din punct de vedere al TVA aferentă serviciului privind oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru:

„57. [...] oferirea de mese angajaților are drept scop, în principiu, să răspundă unui interes propriu și este la alegerea personală a acestora din urmă în privința căruia angajatorul nu intervine. Din aceasta rezultă că , în împrejurări normale, prestările de servicii care constau în oferirea de mese cu titlu gratuit angajaților răspund unui interes propriu al acestora din urmă în sensul articolului 6 alineatul (2) din a VI a Directivă.

58. În schimb, în împrejurări speciale, interesul întreprinderii poate impune ca angajatorul însuși să asigure oferirea de mese” [...]

**62. În astfel de împrejurări speciale, oferirea de mese angajaților de către angajator nu are ca scop să răspundă unui interes propriu al acestora din urmă și nu este efectuată în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice. Avantajul**



**personal pe care angajații îl au din aceasta nu apare ca fiind decât un accesoriu în raport cu interesul întreprinderii.**

**63. În consecință, specificațiile proprii organizării întreprinderii constituie un indice conform căruia prestațiile care constau în oferirea de mese oferite cu titlu gratuit angajaților nu sunt efectuate în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.**

**65. Având în vedere considerațiile de mai sus, articolul 6 alineatul (2) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că această dispoziție, pe de o parte, nu vizează oferirea de mese cu titlu gratuit în cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile acestor întreprinderi, din moment ce din informații obiective – acest aspect trebuie verificat de instanța de trimitere – că aceste mese sunt oferite în scopuri strict profesionale. Pe de altă parte, dispoziția menționată se referă în principiu la oferirea de mese cu titlu gratuit de către o întreprindere personalului acestuia, la sediile sale, cu excepția cazului - aspect care trebuie de asemenea stabilit de instanța de trimitere - în care nevoile întreprinderii, precum aceea de a garanta continuitatea și buna desfășurare a reuniunilor de lucru, necesită că oferirea de mese să fie asigurată de către angajator.”**

Se reține că prin analogie cu hotărârea pronunțată în cauza C-258/95 Fillibeck, în împrejurări normale, respectiv atunci când angajatului îi revine alegerea naturii, a orei exacte sau a locului în care servește masa, când angajatorul nu intervine în aceste alegeri, angajatul având doar obligația să revină la locul său de muncă la orele convenite și să efectueze în acest loc munca sa obișnuită, oferirea de mese poate fi considerată ca fiind efectuată în scopul personal al angajaților și nu în scopul desfășurării activității economice a întreprinderii. Însă, în împrejurările speciale descrise mai sus, oferirea de mese cu titlu gratuit personalului societății, reprezintă activități accesorii activității economice principale a întreprinderii.

În sensul celor de mai sus este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat într-o speță similară prin adresa nr..X./23.03.2009, anexată în copie la dosarul cauzei.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există posibilitatea servirii mesei de către angajații societății în pauza de masă în cadrul termenului de o jumătate de oră alocat în acest sens, având în vedere că imobilul în care se desfășoară activitatea de producție a societății este situat la o distanță considerabilă de cel mai apropiat oraș, respectiv .X..

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă oferirea de mese angajaților de către SC .X. SRL a avut ca scop evitarea disconfortului și pierderea de timp, cauzată de căutarea altor posibilități ale angajaților de a servi masa, angajatorul fiind cel care garantează continuitatea și buna desfășurare a procesului de producție, dacă a contribuit nemijlocit la asigurarea unor condiții de muncă de nivel competitiv și la creșterea motivării salariaților, cu efecte directe în sporirea calității și productivității muncii, aspecte care sunt indisolubil legate de scopul economic productiv al societății sau a avut ca scop să răspundă unui interes propriu al salariaților.

Prin urmare, în situația în care **scopul acordării meselor salariaților este să răspundă interesului societății și să deservească activității economice a acesteia**, nu are relevanță natura meselor servite, respectiv reci în cazul Danfoss, Astra Zeneca, sau dacă acestea sunt servite în cadrul reuniunilor de lucru sau în cadrul intervalului de timp alocat pentru pauza de masă, pentru a încadra activitatea societății în condiții normale sau speciale în funcție de care se stabilește tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de catering.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia s-ar pune problema încălcării unui principiu al fiscalității prevăzut la art.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât în zonă *“majoritatea societăților comerciale au pauza de masă negociată prin contractul colectiv de muncă de o jumătate de oră și nu pretind că ar trebui încadrați în împrejurări speciale pentru a considera că masa acordată salariaților cu titlul gratuit ar constitui o activitate adiacentă activității economice și în consecință să nu colecteze taxa pe valoarea adăugată”*, nu poate fi reținut, întrucât criteriul de a fi încadrat în “împrejurări speciale” nu constă doar în durata pauzei de masă, ci în particularitățile pe ansamblu, ale locului de muncă.

Totodată, se reține că deși prin Decizia nr. .X./06.04.2015 s-a reținut că societatea a susținut că în cauză este vorba și despre servicii de management ale cantinei și că acestea reprezintă în fapt accesorii activităților de servire a mesei, regulile și condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA fiind aceleași ca și în cazul serviciilor constând în acordarea de mese în mod gratuit, organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la aceste cheltuieli și dacă acestea se cuprind în cheltuielile cu serviciile de catering analizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015, având în vedere că potrivit contractului de

prestări servicii încheiat în data de 30.09.2010 cu SC .X. SRL, în calitate de prestator-vânzător, „spațiul pus la dispoziție de către beneficiar și în care prestatorul prestează serviciile către acesta face obiectul unui contract de comodat în care beneficiarul are calitatea de comodat iar prestatorul are calitatea de comodatar”.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 din interpretarea cărora rezultă că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, iar inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a Finanțelor Publice .X. nu au pus în executare Decizia nr. .X./06.04.2015 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-.X./09.09.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferentă serviciilor de transport a salariaților la/de la sediul societății și serviciilor de catering, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie, și totodată să aibă în vedere și să analizeze

argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută pentru exporturile de bunuri, în condițiile în care acestea nu au pus în executare Decizia nr. .X./04.06.2015 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, în sensul că nu au analizat dacă bunurile care au făcut obiectul exporturilor înregistrate către societățile .X. Ltd din Turcia, .X. și .X. DOO din Serbia au fost transportate în afara comunității de pe teritoriul altor state membre și nu au stabilit dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru a considera operațiunile în cauză impozabile în România.**

În fapt, așa cum s-a reținut la pct.1 din prezenta decizie, în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .X./25.11.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014, prin care s-a constatat că în ceea ce privește exporturile declarate de SC .X. SRL către societățile .X. Ltd din Turcia, .X. și .X. DOO din Serbia, în evidența autorităților vamale aceste exporturi nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar sau au fost constatate diferențe față de evidența autorităților vamale, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată aferentă întrucât societatea nu a justificat exporturile de bunuri mai sus menționate cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) din 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.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014, SC .X. SRL a formulat contestație, soluționată prin emiterea Deciziei nr. .X./04.06.2015, decizie prin care Direcția generală de soluționare a contestațiilor a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014 întrucât din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.09.2014 a rezultat că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă bunurile care au făcut obiectul exporturilor înregistrate către

aceste societăți au fost transportate în afara comunității de pe teritoriul altor state membre, dacă în speță sunt aplicabile prevederile art. 132 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 din același act normativ, pentru ca operațiunile să fie considerate impozabile în România.

Prin urmare, s-a dispus ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, care să aibă în vedere considerentele Deciziei nr. .X./04.06.2015.

Urmare Deciziei nr. .X./04.06.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./30.07.2015 în baza căruia au emis Decizia de impunere nr.F-.X./30.07.2015, corectată prin Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015.

Prin Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015, contestată, și care face obiectul prezentei soluționări, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat că societatea nu a justificat aplicarea scutirii de TVA pentru exporturile de bunuri mai sus menționate, cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (1) și alin. (2) din 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. În cazul societății .X. Ltd din Turcia s-a mai constatat și faptul că exporturile în sumă de .X. lei nu au fost certificate de către biroul vamal de ieșire din Comunitate, iar în răspunsul la SCAC 2004 în relația cu .X. transmis de către statul membru Polonia, nu se regăsesc facturile în care au fost consemnate aceste exporturi.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, astfel:

- pentru exporturile înregistrate către societatea .X. Ltd din Turcia, TVA în sumă de .X. lei, ca urmare a neprezentării documentelor prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 și TVA în sumă de .X. lei ca urmare a faptului că o parte din exporturi nu au fost certificate de biroul vamal de ieșire din Comunitate;
- pentru exporturile înregistrate către societatea .X. din Serbia, TVA în sumă de .X. lei;
- pentru exporturile înregistrate către societatea .X. DOO din Serbia, TVA în sumă de .X. lei.



Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, SC .X. SRL susține că nu are obligația justificării scutirii de TVA prevăzută pentru exportul de bunuri întrucât bunurile care au făcut obiectul exporturilor către societățile mai sus menționate au avut ca loc de livrare alte state membre, operațiunile în cauză nefiind impozabile în România, ci în statele membre de pe teritoriul cărora bunurile au fost livrate către parteneri din afara comunității.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.5 și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, menționate la pct. 1 din prezenta decizie, potrivit cărora, prin noul act administrativ fiscal întocmit urmare a deciziei de desființare care va fi pusă în executare în termen de 30 zile de la data comunicării nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, iar noua verificare se va efectua numai pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, urmare desființării Deciziei de impunere nr. F-.X./22.09.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit suplimentar în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, pe considerentul că societatea nu a justificat aplicarea scutirii de TVA pentru exporturile de bunuri în cauză cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, iar în cazul societății .X. Ltd din Turcia și ca urmare a faptului că exporturile în sumă de .X. lei nu au fost certificate de către biroul vamal de ieșire din Comunitate, în răspunsul la SCAC 2004 în relația cu .X. transmis de către statul membru Polonia, neregăsindu-se facturile în care au fost consemnate aceste exporturi.

Or, prin Decizia nr. .X./04.06.2015 s-a reținut că în ceea ce privește exporturile înregistrate de SC .X. SRL către societățile .X. Ltd din Turcia, .X. și .X. DOO din Serbia, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă bunurile care au făcut obiectul exporturilor înregistrate către aceste societăți au fost transportate în afara comunității de pe teritoriul altor state membre, dacă în speță sunt aplicabile prevederile art. 132 alin. (1)



lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2012, potrivit căroră:

*“(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:*

*a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț; [...],”*

și dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 din același act normativ, care precizează:

*“(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);”*

Astfel, deși așa cum rezultă din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru exporturile declarate către societățile mai sus menționate, SC .X. SRL a prezentat:

1. În cazul .X. Ltd din Turcia:

- declarația pe propria răspundere a comisionarului polonez .X. din Polonia prin care se confirmă faptul că livrările către această societate “cuprinse în listele anexate au fost efectuate de către .X. în conformitate cu termenii de livrare stipulați în comenzile .X. SRL [...]”,

- contractul cadru încheiat la data de 02.01.2008 între .X., în calitate de vânzător și SC .X. SRL, în calitate de cumpărător,

- facturi de livrare emise de SC .X. SRL către .X. Ltd din Turcia, condiția de livrare fiind FCA Zyrardow, țara de destinație fiind Turkmenistan/Turcia,

- facturi (invoice) emise de .X. către SC .X. SRL ce au înscise la adresa de livrare societatea .X. Ltd cu locul de descărcare a mărfurilor Turkmenistan/Turcia,

- comenzile de vânzare nr. .X./23.02.2011 pentru cantitatea de 117.957,1 kg și nr. .X./26.09.2012 pentru cantitatea de 112.935,7 kg,

- documente de transport, documente de tranzit însoțitor,
- pentru factura nr. .X./20.11.2012, traducerea realizată de un traducător autorizat după documentele întocmite de autoritatea vamală poloneză.

2. În cazul .X. din Serbia, s-a constatat că SC .X. SRL a efectuat achiziții de bunuri din Polonia, urmate de exportul acestora către .X., țara de destinație fiind Croația, pentru care formalitățile vamale au fost efectuate de .X. în numele SC .X. SRL, având condiții de livrare FCA Oborniki.

3. În cazul .X. DOO din Serbia, s-a constatat că exporturile înregistrate către această societate au avut ca loc de plecare statul membru Polonia, cu destinația Serbia, condiția de livrare fiind FCA Zyardow,

stabilirea în sarcina societății a TVA în sumă de .X. lei a avut la bază faptul că societatea nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru aplicarea scutirii de TVA pentru exporturile de bunuri, în condițiile în care potrivit art.1 alin. (2) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

*„(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal. [...]”*

Or, așa cum s-a reținut mai sus, locul livrării de bunuri este locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț.

Prin urmare, deși prin Decizia nr. .X./04.06.2015 s-a dispus analizarea locului livrării pentru a stabili dacă operațiunile în cauză sunt impozabile în România, respectiv dacă sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 126 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o astfel de analiză cu toate că așa cum rezultă chiar din documentele menționate de acestea în raportul de inspecție fiscală, societatea a efectuat o achiziție de bunuri de pe teritoriul unor state membre, fără ca marfa să fie livrată în România, urmată de o livrare către societăți din afara spațiului comunitar, bunurile fiind livrate direct către societățile din afara comunității (.X. Ltd din Turcia, .X. și .X. DOO din Serbia) de pe teritoriul statelor membre de la care SC .X. SRL a efectuat achizițiile, societăți care au efectuat și formalitățile de export.

Spre exemplificare, în susținerea contestației, în cazul societății .X. Ltd, la factura nr. .X./20.11.2012 societatea a anexat documentul de export nr. .X. emis la data de 20.11.2012, întocmit în limba poloneză, în care la rubricile privind exportatorul și destinatarul sunt menționate SC .X. SRL, respectiv .X. Ltd, cantitatea brută a bunurilor înscrisă fiind de 17.243 kg, precum și documentul “.X.” în care sunt menționate cantitatea de 17.243,490 kg și invoice nr. .X., locul de plecare fiind Polonia, iar locul de destinație fiind Turcia.

Mai mult, se reține că prin contestația formulată societatea precizează faptul că printr-o dispoziție de măsuri, organele de inspecție fiscală au dispus SC .X. SRL să rectifice declarațiile rectificative 390 prin care aceasta a declarat în mod eronat achiziții intracomunitare de bunuri de la .X., rezultând astfel că bunurile nu au ajuns pe teritoriul României.

Totodată, se reține că deși organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de TVA cu documentele prevăzute de lege, în anumite cazuri, constatările sunt în sensul că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată (în cazul TVA în sumă de .X. lei aferentă exportului către .X. Ltd din Turcia și în cazul exportului către .X. Serbia).

Astfel, din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă ce operațiuni au fost analizate, respectiv achizițiile de bunuri din statele membre sau livrările acestor bunuri către țările din afara comunității.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, menționate la pct. 1 din prezenta decizie.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a Finanțelor Publice .X. nu au pus în executare Decizia nr. .X./06.04.2015 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-.X./09.09.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferentă exporturilor înregistrate către societățile .X. Ltd din Turcia, .X. și .X. DOO din Serbia, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie, și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor IT facturate de societatea .X. din Finlanda, în condițiile în care din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată rezultă constatări contradictorii privind situația de fapt fiscală.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2011 – 31.10.2013, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de servicii IT de la .X. din Finlanda.

Urmare verificărilor efectuate, având în vedere prevederile art. 145 alin.(2) lit. a și art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, pe considerentul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte faptul că serviciile au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, existând suspiciuni în ceea ce privește realitatea operațiunilor înregistrate în evidența contabilă, respectiv a serviciilor IT.

La baza acestor constatări organele de inspecție fiscală au avut în vedere și documentele prezentate de societate în susținerea punctului de vedere formulat la proiectul de raport de inspecție fiscală.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care justifică prestarea efectivă a serviciilor IT.

De asemenea, față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că potrivit opiniei direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, „legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu sunt reale, însă în această situație, nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectată, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse”.

**În drept**, potrivit art. 157 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

**„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.**

**(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)”,**

iar în conformitate cu prevederile art. 150 alin. (2) și art. 151 alin. (1) din același act normativ:

**„ART 150**

**(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5). [...]**”

**„ART. 151**

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



Se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.(3), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, alin.(4), din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

*“(3) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă 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.”*

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, în speță sunt aplicabile 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;”**

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art. 146 alin. (1) lit. b din același act normativ, în vigoare începând cu 01.01.2011 care precizează:

**„Pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1)”,** iar potrivit pct. 46 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 31.12.2010, potrivit căruia:

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

Începând cu 08.11.2012, aceste prevederi legale sunt stipulate la alin. (7) al pct.46.

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

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

Din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015, așa cum s-a reținut la situația de fapt, având în vedere că SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte faptul că serviciile IT facturate de .X. din Finlanda au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, existând suspiciuni în ceea ce privește realitatea acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Se reține că la baza acestei impuneri, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, urmare analizării documentelor prezentate de societate în susținerea punctului de vedere formulat la proiectul de raport de inspecție fiscală (diverse rapoarte de acces la platforma SAP, precum și diverse informații rezultate din aceeași platformă), faptul că:

- “nu rezultă că serviciile prestate de .X. sunt servicii de dezvoltare implementare soft sau doar servicii de monitorizare, ținând cont

de faptul că .X. din Finlanda și SC .X. SRL sunt persoane afiliate”, iar societatea din Finlanda nu este proprietarul sistemului SAP,

- „nu rezultă nici cum/dacă .X. din Finlanda refacturează aceste servicii sau monitorizează acest program SAP, având în vedere faptul că proprietarul platformei SAP este un producător german de soluții software de business”,

De asemenea, s-a constatat că din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societate (contractul de prestări servicii încheiat cu .X. din Finlanda , facturi) nu au rezultat informații din care să se poată stabili volumul serviciilor facturate, n.X.ra serviciilor, tipul serviciilor furnizate, prețul pentru fiecare eventual serviciu.

Se reține că potrivit pct.3 „Modalitatea în care vor fi furnizate serviciile” din contractul de prestări servicii încheiat cu .X. din Finlanda:

*„Serviciile se vor furniza la cererea beneficiarului serviciilor sau la inițiativa proprie a furnizorului de servicii. Furnizorul de servicii trebuie, totuși, să aibă dreptul de a selecta ordinea de prestare a serviciilor. Furnizorul de servicii va oferi beneficiarului serviciile pe baza necesității”,* iar potrivit pct.4 „Descrierea serviciilor” din același contract:

*„Furnizorul de servicii va furniza și pune la dispoziția beneficiarului serviciilor, la cererea acestuia, pe parcursul perioadelor și pentru compensările stabilite în continuare, următoarele servicii: servicii IT”.*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în cazul serviciilor pentru care beneficiarul are obligația plății TVA prin taxare inversă, în situația în care operatorii economici nu au drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate ca urmare a faptului că acestea sunt destinate utilizării pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la art.145 alin. (2) din Codul fiscal, se menține obligația aplicării măsurii taxării inverse, respectiv înscrierea TVA în decont atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, însă această sumă nu va fi menționată în decont ca taxă dedusă.

De asemenea, dacă pe parcursul verificărilor efectuate se constată că achizițiile intracomunitare pentru care operatorii economici și-au exercitat dreptul de deducere prin mecanismul taxării inverse și au dedus integral această taxă au alocat în fapt aceste achiziții pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal organele de control pot anula taxa dedusă, în condițiile legii.

În situația în care se constată că achizițiile intracomunitare nu sunt reale, iar beneficiarul are și obligația plății TVA și are și dreptul de deducere, conform prevederilor specifice taxării inverse, atâta timp cât operațiunea nu este considerată reală de către organul de inspecție fiscală, nici TVA nu este datorată.

Astfel, doar în situația în care în care achizițiile intracomunitare nu ar fi reale, se justifică măsura anulării taxei deductibile evidențiate prin aplicarea mecanismului taxării inverse dar și anularea taxei colectate.

În astfel de situații, există alte mijloace legale de sancționare a acestor fenomene, în primul rând stabilind cauza care a determinat plățile dintre cele două societăți.

În situația în care operațiunea este considerată nereală, în sensul că nu au fost prestate serviciile, organul fiscal trebuie să redevă conținutul economic al tranzacției și să stabilească ce fel de operațiune a generat fluxurile financiare dintre cele două societăți.

În sensul celor de mai sus este și opinia constantă a direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimată prin adresele nr. .X./15.10.2008 și nr. .X./02.06.2015, anexate în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, se reține că într-adevăr deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale - (condiție formală care nu face obiectul prezentei cauze), iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație, or, potrivit celor consemnate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, documentele prezentate de societate în vederea justificării n.X.rii serviciilor facturate de furnizorul .X. din Finlanda și a prestării lor efective în beneficiul SC .X. SRL nu au dovedit prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile, constatări ce intră în contradicție cu faptul că echipa de inspecție fiscală a menținut obligația plății taxei pe valoarea adăugată, respectiv taxa pe valoarea adăugată colectată de societate.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă pentru aceste operațiuni, SC .X. SRL, în calitate de persoană impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.150 alin.(2) din Codul fiscal, a aplicat „taxarea inversă”, înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată prin articolul contabil 4426 „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxă pe valoarea adăugată colectată”, potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal, mai sus menționate.

De asemenea, din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată se reține că pe de o parte organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile IT facturate de

societatea din Finlanda nu sunt reale, nu au fost efectiv prestate, iar pe de altă parte procedează la analiza documentelor prezentate de societate în susținerea punctului de vedere formulat la proiectul de raport de inspecție fiscală, așa cum au fost acestea menționate anterior, constatând faptul că nu rezultă dacă serviciile prestate de .X. sunt servicii de dezvoltare implementare soft sau doar servicii de monitorizare, iar societatea din Finlanda nu este proprietarul sistemului SAP, precum și faptul că nu rezultă nici cum/dacă .X. din Finlanda refacturează aceste servicii sau monitorizează acest program SAP, având în vedere că proprietarul platformei SAP este un producător german de soluții software de business, fără ca în baza acestor documente să stabilească natura serviciilor în cauză și în funcție de acestea să stabilească dacă sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că există constatări contradictorii ale organelor de inspecție fiscală, respectiv, pe de o parte, că societatea nu justifică prestarea serviciilor facturate de .X. Finlanda, iar pe de altă parte nu rezultă natura serviciilor prestate, respectiv dacă sunt servicii de dezvoltare implementare soft, servicii de monitorizare sau refacturări ale acestor servicii.

Totodată, față de constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societate (contractul de prestări servicii încheiat cu .X. din Finlanda , facturi) nu au rezultat informații din care să se poată stabili volumul serviciilor facturate, natura serviciilor, tipul serviciilor furnizate, prețul pentru fiecare eventual serviciu, se reține că în susținerea contestației societatea a anexat „confirmări ale serviciilor și tarifelor ICT aplicate de .X. către SC .X. SRL”.

Astfel, spre exemplificare, prin “Confirmarea serviciilor și tarifelor ICT aplicate de .X. către SC .X. SRL pentru anul 2013” se precizează:

“.X. (Servicii IT Corporative .X.) prestează următoarele servicii pentru toate societățile .X. din toate țările în care .X. funcționează:

1. Infra: telecomunicații, platforme IT, IT birouri
2. Aplicații: aplicații web, aplicații nucleu Inc. SAP, lucru cu date și instrumente
3. Servicii de suport: servicii CIS comune.

Costurile a serviciilor de proiect sunt alocate în principal proiectelor și așadar excluse de la facturarea serviciilor ICT.”

De asemenea, se precizează că “serviciile ICT către întreaga corporație .X. și tarifele de la .X. (serviciile IT Corporative .X.) către SC .X. SRL în 2013 au fost aplicate de .X. – 20% și de furnizori externi – 80%:



### 1.1 Telecomunicații:

Costurile pentru serviciile de telecomunicații în cadrul .X. au fost 2.248 mEUR/2013.

Costurile pentru serviciile de telecomunicații la nivelul SC .X. SRL au fost de 46.365 eur/2013”, fiind menționate următoarele servicii de telecomunicații: “protecție și acces de la distanță”, “WLAN și LAN”, Telefon”, “WAN”. De asemenea, se menționează că prestatorul de servicii principal este “TeliaSonera”.

Se reține că în acest document sunt menționate tarifele și prestatorii principali de servicii pentru toate serviciile mai sus precizate.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu au stabilit, în baza documentelor prezentate de societate, natura serviciilor facturate de .X. Finlanda și dacă acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL și nu au avut în vedere că în situația în care se constată că operațiunile nu sunt reale se anulează taxa deductibilă evidențiată prin aplicarea mecanismului taxării inverse dar și taxa colectată, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct.1 din prezenta decizie, din interpretarea cărora se reține că administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, care are obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Totodată, se reține că, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, este obligat să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.07.2015, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în**

**sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate în lunile decembrie 2011 și decembrie 2012, în condițiile în care în această perioadă societatea a înregistrat pierdere.**

**În fapt**, în baza facturilor nr..X./16.12.2011, nr. .X./16.12.2011 și nr. .X./12.12.2011 emise de SC .X. SRL, precum și a facturii nr. .X./17.12.2012 emisă de SC .X. SRL, societatea contestatară și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat contravaloarea cheltuielilor înscrise în aceste facturi, respectiv organizare mese și evenimente, în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", acestea reprezentând cheltuieli de protocol.

Având în vedere că la 31.12.2011 și 31.12.2012 societatea a înregistrat pierdere, în baza prevederilor art.128 alin.9 lit.f și art. 21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.128 alin.9 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

**f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme.”**

La pct.6 alin.(15) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

**„(15) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:**

**a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor sau al persoanelor impozabile care nu trebuie să depună situații financiare anuale conform prevederilor legale;”.**

Față de prevederile legale invocate mai sus, se reține că nu reprezintă livrare acordarea de bunuri cu titlu gratuit, în cazul acțiunilor de protocol, cu condiția ca valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic să fie sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

În ceea ce privește determinarea profitului impozabil, se reține că potrivit art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

**„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”.**

iar potrivit pct. 33 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

**„Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”**

Față de cele de mai sus se reține că societatea poate deduce cheltuieli de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că deși în lunile decembrie 2011 și decembrie 2012, SC .X. SRL a înregistrat pierdere în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate de societate în contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, așa cum s-a reținut la situația de fapt.

Prin urmare, întrucât așa cum au constatat organele de inspecție fiscală și așa cum rezultă și din documentele depuse de societate în susținerea contestației, respectiv jurnalele întocmite pentru perioadele 01.01.2012 – 17.12.2012 și 01.01.2011 – 16.12.2011 aceasta a înregistrat cheltuielile înscrise în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, prezentate la situația de fapt, în categoria cheltuielilor de protocol, iar în perioadele în care au fost emise și înregistrate aceste facturi, SC .X. SRL a înregistrat pierdere, fapt necontestat de societate, se reține că aceasta nu putea să evidențieze în contabilitate aceste cheltuieli, deoarece, așa cum este stipulat la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cota de 2% se aplică la profitul realizat de societate, respectiv asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile.

Astfel, cheltuielile de protocol nefiind deductibile la calculul profitului impozabil, nici taxa pe valoarea adăugată aferentă nu este deductibilă.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la invocarea hotărârilor Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-258/95 și C-371/07, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în speță cheltuielile au fost încadrate de societate în categoria cheltuielilor de protocol.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate de societate în lunile decembrie 2011 și decembrie 2012, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din

Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./09.09.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015.

**5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și documentele anexate la dosarul cauzei.**

**În fapt**, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise în perioada 22.03.2010 – 14.03.2013 de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, astfel cum sunt detaliate în anexa 2.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

De asemenea, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL în perioada 30.06.2011 – 23.12.2011, așa cum sunt acestea prezentate în anexa „Situția privind facturile în copie utilizate de SC .X. SRL” la Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat contravaloarea cheltuielilor înscrise în aceste facturi, în contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, acestea reprezentând cheltuieli de protocol.

Având în vedere că la 31.12.2011 și 31.12.2012 societatea a înregistrat pierdere, în baza prevederilor art.128 alin.9 lit.f și art. 21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susține că în cazul SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL aceste cheltuielile reprezintă cheltuieli de marketing, iar în cazul SC .X. SRL atât cheltuieli de marketing cât și cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, și nu cheltuieli de protocol așa cum în mod eronat au constatat organele de inspecție fiscală.



**În drept**, în ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor de protocol, sunt incidente prevederile art.128 alin.9 lit.f și art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 alin.(15) și pct. 33 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, menționate la pct.4 din prezenta decizie, potrivit cărora nu reprezintă livrare acordarea de bunuri cu titlu gratuit, în cazul acțiunilor de protocol, cu condiția ca valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic să fie sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că potrivit art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

**„(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;”**

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

Cu privire la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

**“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;”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau

serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, pe considerentul că societatea a înregistrat contravaloarea cheltuielilor înscrise în aceste facturi, în contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, acestea reprezentând cheltuieli de protocol.

Prin contestația formulată, societatea susține că în cazul SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL aceste cheltuielile reprezintă cheltuieli de marketing, iar în cazul SC .X. SRL atât cheltuieli de marketing cât și cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, anexând în acest sens în susținerea contestației:

- pentru societățile SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL: jurnalele întocmite pentru perioadele 01.10.2010 – 31.12.2010, 01.01.2013 – 14.03.2013, 01.01.2012 – 17.12.2012, 01.01.2010 – 03.05.2010, 01.01.2011 – 16.12.2011; contractul cadru de publicitate, concepție și producție publicitară nr. .X./15.02.2010 încheiat cu SC .X. SRL (SC .X. SRL), în calitate de agenție; facturi; referate eveniment marketing; invitații întâlnire top distribuitori .X., referate acțiuni marketing; referate eveniment resurse umane.

Din analiza documentelor mai sus menționate, se reține că societatea a înregistrat contravaloarea facturilor emise de aceste societăți în contul 623.05 “Cheltuieli marketing”.

Astfel, spre exemplificare, factura nr. .X./22.03.2010 emisă de SC .X. SRL, potrivit jurnalului întocmit pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, a fost evidențiată în contul 623.05 “Cheltuieli marketing”.

Mai mult, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că facturile emise SC .X. SRL au avut la baza contractul cadru de publicitate, concepție și producție publicitară nr. .X./15.02.2010, în care SC .X. SRL are calitatea de client. Potrivit art. 1 “Obiectul contractului”:

“1.1 Agenția realizează pentru client proiecte de strategie, creație/producție în domeniul publicitar, servicii care sunt detaliate în Anexe – părți integrante la prezentul contract. Pentru fiecare serviciu în parte,

agenția elaborează câte o anexă care cuprinde: serviciile efectuate, valoarea acestora, comisionul agenției, termen de realizare etc. [...]

1.4 Totodată, obiectul prezentului contract îl constituie furnizarea de către agenție pentru client a următoarelor servicii legate de plasarea materialului publicitar pe spațiul de emisie a mediei, stabilite de către client de comun acord cu agenția: [...]”. Astfel, serviciile cuprind printre altele și:

“- rezervarea de la media, conform comenzii de la client, a spațiului publicitar necesar pentru difuzarea reclamelor în condițiile prezentului contract

- organizare evenimente
- planificarea campaniilor de de presă/TV/radio/Ooh etc.
- analiza/evaluarea trimestrială împreună cu clientul a activității media etc.”

De asemenea, se reține că în ceea ce privește SC .X. SRL, în calitate de prestator, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de aceasta au avut la bază contractul de prestări servicii nr. .X./12.03.2010 care a avut ca obiect închirierea de echipamente de videoproiecție sonorizare, video și iluminare, asigurarea asistenței tehnice pentru corecta instalare și utilizare a echipamentelor închiriate.

Spre exemplificare, factura nr. .X./22.03.2010 emisă de SC .X. SRL a avut ca obiect „Servicii organizare eveniment conform contract nr. .X./15.02.2010”, iar factura nr. .X./03.05.2010 emisă de SC .X. SRL a avut ca obiect “contravaloare servicii eveniment 06 mai conform Anexa 2 la contractul nr. .X./12.03.2010”.

- pentru SC .X. SRL: facturi; contractul cadru de publicitate nr. .X./01.04.2011; note contabile.

Din analiza acestor documente, se reține că societatea a înregistrat contravaloarea facturilor emise de acest furnizor în conturile 623.03 “Servicii outdoor/servicii marketing”, 623.05 “Servicii agenție/servicii marketing”, 611003 “reparații și întreținere”.

Spre exemplificare, factura nr. .X./30.06.2011 a fost înregistrată în contul 623.03 “servicii outdoor iunie 2011”.

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, facturile emise de SC .X. SRL au avut la bază contractul cadru de publicitate nr. .X./01.04.2011, anexat în copie la dosarul cauzei, care a avut ca obiect furnizarea de către agenție pentru client de spații publicitare outdoor conform comenzilor de difuzare preluate de client pentru fiecare campanie în parte.

Astfel spre exemplificare, facturile nr. .X./30.06.2011 și nr. .X./30.06.2011 au avut ca obiect „servicii outdoor conform contract”, respectiv „chirie outdoor conform contract”, iar factura nr. .X./31.10.2011 - „spațiu radio”.

Totodată, din analiza balanței de verificare întocmită de SC .X. SRL la 31.12.2012, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor în contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, în analitice distincte, respectiv: 623.03 „cheltuieli de marketing – adv”, 623.04 „cheltuieli de marketing – exp”, 623.05 „cheltuieli de marketing – altele”.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul cauzei, în sensul că organele de inspecție fiscală au constatat, „conform datelor comunicate de societate” faptul că SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli de protocol în contul 623, iar din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că aceste cheltuieli au fost înregistrate, așa cum s-a reținut mai sus, în analitice distincte ale acestui cont, iar facturile în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli au avut la bază contracte de publicitate, de prestări servicii, respectiv închirierea de echipamente de videoproiecție sonorizare, video și iluminare, asigurarea asistenței tehnice pentru corecta instalare și utilizare a echipamentelor închiriate.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele din evidența financiar – contabilă a societății și nici documentele care au stat la baza acestor înregistrări, astfel cum au fost menționate anterior, pentru a stabili natura cheltuielilor înregistrate de societate, respectiv protocol, merketing, publicitate sau reparații și întreținere.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele prezentate de societate în susținerea contestației, pentru a stabili dacă în baza acestora, cheltuielile în cauză sunt de natura celor menționate de societate, mai sus precizate, situație în care nu s-a analizat de către organul fiscal dacă acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, în cazul unor prestări de servicii dacă acestea au fost efectiv prestate și dacă se justifică necesitatea efectuării acestor cheltuieli, conform prevederilor legale anterior invocate.

Atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste documente, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității TVA aferentă

cheltuielilor în cauză, respectiv asupra naturii acestora și dacă au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a), art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, potrivit cărora organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-.X./09.09.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015 în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere,**



**în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât au constatat că în perioada iunie 2012 – octombrie 2013 societatea a închiriat două autoturisme care nu au concurat la realizarea de venituri impozabile, în sensul că acestea erau închiriate ca autoturisme de rezervă.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL deși contestă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de închiriere autoturisme, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acestora, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

***„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:  
c) motivele de fapt și de drept;  
d) dovezile pe care se întemeiază; ”***

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

***“Contestația poate fi respinsă ca:  
b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.***

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei

cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

*Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție

fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-.X./09.09.2015 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

7. În ceea ce privește cererea SC .X. SRL formulată în temeiul art. 124 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la plata dobânzilor pentru decontul de taxa pe valoarea adăugată cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2013, dobândă calculată începând cu termenul prevăzut la art. 70 alin. (1) din același act normativ și până la data restituirii efective a sumelor solicitate, se reține:

Potrivit pct. 9.9 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia, acest fapt urmând a fi prevăzut și în dispozitivul deciziei de soluționare.”*

Astfel, întrucât prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./09.09.2015, SC .X. SRL a solicitat, astfel cum s-a precizat mai sus, și plata dobânzilor pentru decontul de TVA aferent lunii octombrie 2013, iar Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competență să soluționeze astfel de cereri, ci numai contestațiile formulate

împotriva actelor administrativ fiscale limitativ prevăzute la art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cererea în cauză va fi înaintată organului fiscal competent, respectiv Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ fiscal în a cărui administrare se află contribuabilul.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a), lit. b) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE**

**1. Constatarea ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./30.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. ca urmare a înlocuirii de către organele de inspecție fiscală a titlului de creanță contestat cu un nou titlu de creanță reprezentat de Decizia de impunere nr.F-.X./09.09.2015.**

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-.X./09.09.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.**

**3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./09.09.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./09.09.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.07.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5. Constatarea necompetenței Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește cererea SC .X. SRL formulată în temeiul art. 124 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la plata dobânzilor pentru decontul de taxa pe valoarea adăugată cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2013 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

***DIRECTOR GENERAL,  
.X.***