



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, București,  
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 100 / 2015**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**SC .X. SRL din .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. .X. /05.11.2014**

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./31.10.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/05.11.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** din comuna .X., sat .X., .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub .X./2011.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-GR.X./22.09.2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR.X./22.09.2014 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., 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**, contestată de societate.

De asemenea, prin contestația formulată, 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 dobânzilor în cuantum de .X. lei pentru decontul de taxa pe valoarea

adăugată cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2013.

La data formulării contestației, 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 2014", 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 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-GR .X./22.09.2014, a fost comunicată societății la data de 23.09.2014, prin remitere sub semnătură, potrivit mențiunii olografe aplicată pe titlul de creanță menționat mai sus, iar contestația a fost înregistrată la data de 22.10.2014 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

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.

**I. SC .X. SRL din .X. contestă Decizia de impunere nr. F-GR .X./22.09.2014 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 dobânzilor în cuantum de .X. lei, 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 cheltuielilor cu transportul, servicii de catering, servicii turistice, societatea susține că:*

Aceste cheltuieli au fost analizate de organele de inspecție fiscală în mod global, fără a se avea în vedere că fiecare categorie de cheltuială are un regim fiscal diferit, făcând trimitere greșită la prevederile legale care reglementează avantajele acordate salariaților, respectiv art. 55 alin. (1) și alin. (4) din Codul fiscal și nu la cele ale Titlului VI din același act normativ și legislația conexasă acestui titlu.

1. a) *Referitor la tratamentul TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de transport persoane la/de la locul de muncă, facturate cu titlu de servicii de transport personal cu microbuzul de către SC.X. SRL și X SRL în baza contractului de prestări servicii transport nr.X/27.05.2010, având în vedere prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal, societatea precizează că situația în care 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, societatea precizează că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile de transport de persoane la/de la locul de muncă la domiciliul personal sau la un loc stabilit de comun acord.

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

1. b) *Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu leasingul operațional, achitate către SC .X. SRL în baza contractului de închiriere nr. .X./21.06.2010, contestatara susține că autoturismele care au făcut obiectul acestui contract au fost utilizate de salariații SC .X. SRL cu atribuții de vânzări și poziții de management.*

De asemenea, contestatara precizează că:

- pentru perioada ianuarie 2010 – iunie 2012, în baza prevederilor art. 129 alin. (3), art. 21 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit.a și art. 146 alin. (1) lit.a din Codul fiscal, în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă ratelor de leasing trebuie să dețină în afara facturilor și documente justificative care să facă dovada faptului că

autoturismul în cauză a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile și nu în scop personal, respectiv contracte de muncă, fișe de post, Regulamentul de ordine interioară care prevede modalitatea de alocare a mașinilor, iar

- pentru perioada iulie 2012 – octombrie 2013, în baza art. 145<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (3) din Codul fiscal și pct. 45<sup>1</sup> alin. (2), alin. (5) și alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, angajații SC .X. SRL cu atribuții caracteristice agenților de distribuție/vânzări, TVA se poate deduce în proporție de 100% fără a fi necesară dovedirea cu foi de parcurs a utilizării autovehiculului. Pentru personalul de management care a utilizat un autoturism în această perioadă, societatea precizează că depune în susținerea contestației fișele de post și foile de parcurs.

1. c) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, societatea precizează că aceasta este aferentă cheltuielilor cu managementul cantinei și contravalorii mesei calde asigurate salariaților în mod gratuit, care au un regim fiscal distinct.

TVA aferentă serviciilor de management efectuate pentru cantină este deductibilă dacă aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, deductibilitatea TVA nefiind legată în acest caz de asimilarea acestor cheltuieli ca reprezentând beneficii de 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 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.

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.

1. d) Referitor la TVA în sumă de .X. lei, 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, SC .X. SRL precizează că aceste cheltuieli 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, nefiind legată

de asimilarea acestor cheltuieli ca reprezentând beneficii de natură salarială acordate angajaților.

Societatea precizează că același raționament este valabil și în cazul evenimentelor organizate în beneficiul angajaților.

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.

## *2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă exporturilor:*

În ceea ce privește livrările de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul României, invocând prevederile art. 143 alin. (1) lit. a din Codul fiscal, art. 1 alin. (4) și art. 2 din OMFP nr. 2222/2006, SC .X. SRL precizează că a îndeplinit condițiile legale prevăzute de lege în ceea ce privește aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere a TVA aferentă livrărilor de bunuri transportate în afara Comunității de pe teritoriul României.

Referitor la situațiile speciale aferente livrărilor de bunuri efectuate în cadrul perioadei controlate, respectiv în luna octombrie 2013, pentru care notificările operațiunilor de export au fost primite ulterior acestei date, societatea susține că poate proba aceste operațiuni și că depune în susținerea contestației întreaga documentație din care rezultă închiderea operațiunilor de export pentru livrările de bunuri realizate către .X. .

Astfel, societatea precizează că poate aplica regimul de scutire de TVA chiar și în situația în care aceasta din urmă nu a prezentat documentația necesară aplicării scutirii de TVA în termenul de 90 de zile de la data faptului generator, în condițiile în care poate să facă dovada faptului că bunurile au părăsit teritoriul comunitar.

În susținerea celor de mai sus, SC .X. SRL invocă hotărârea pronunțată de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-563/12.

În ceea ce privește livrările de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul României pentru care formalitățile de export s-au efectuat în alte state membre (bunuri livrate către .X. , cu destinație de livrare în Nigeria, pentru care formalitățile de export au fost realizate în Grecia), invocând prevederile art. 128 alin. (12) lit. d din Codul fiscal, societatea precizează că mișcarea bunurilor din România către un alt stat membru în vederea exportării acestora, este considerată un non-transfer, operațiune care nu generează obligații fiscale din perspectiva TVA în sarcina SC .X. SRL. Chiar dacă nu este prevăzut de lege, societatea poate

înregistra mișcarea bunurilor din România către Grecia în Registrul non-transferurilor.

Referitor la închiderea operațiunii de non-transfer, societatea menționează că aceasta se poate face în baza declarațiilor vamale de export, având posibilitatea de a atașa acestui registru declarațiile vamale întocmite de către comisionarul grec.

În ceea ce privește livrările de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul altor state membre, societatea precizează că bunurile achiziționate de la diferiți parteneri comerciali din state membre (Polonia, Austria) au fost exportate în afara spațiului comunitar către Ucraina, Turcia, Serbia și Rusia, aceste operațiuni nefiind impozabile pe teritoriul României, ci în statele membre respective, conform prevederilor art. 126 alin. (1) și art. 132 alin. (1) lit. a din Codul fiscal.

Astfel, societatea susține că pentru livrările de bunuri către societățile din Turcia Y.X. , societățile din Serbia .X. și societatea din Ucraina .X. , 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, precizând că depune în susținerea contestației aceste documente, respectiv facturi și confirmări închidere tranzacții vama poloneză.

Mai mult, societatea precizează că în condițiile în care organul fiscal din Polonia sau Austria constată că exportul nu a avut loc sau a avut loc fără îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege, acesta este îndreptățit să anuleze scutirea de TVA aferentă operațiunilor de export derulate pe teritoriul acestor țări și nu organul fiscal din România.

De asemenea, SC .X. SRL precizează faptul că singurul document prevăzut de lege pentru justificarea scutirii exporturilor de bunuri este declarația vamală de export, document care a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, precum și faptul că a efectuat diligențe către parteneri în vederea prezentării de informații suplimentare pentru confirmarea părăsirii spațiului comunitar.

Efectuarea unui punctaj cu Autoritatea Națională a Vămirilor nu este cerută de legiuitor ca o condiție pentru acordarea scutirii de TVA.

Astfel, societatea precizează că organul fiscal nu a analizat fiecare export în parte, în sensul în care nu a analizat circuitul mărfurilor exportate, respectiv originea acestora, fabrica din România sau din alt stat membru și a încălcat competența teritorială, SC .X. SRL invocând în acest sens hotărârea Curții europene de Justiție pronunțată în cauza C-309/06.

Totodată, contestatarul susține că încadrarea greșită în ceea ce privește modalitatea de raportare a bunurilor exportate nu are impact

asupra calculului TVA și că va depune o cerere de corecție a declarației cu termen până la data de 25.11.2014.

*3. Referitor la neconcordanțele constatate urmare efectuării controalelor încrucișate la diferiți furnizori ai SC .X. SRL pentru declarațiile 394/390:*

*3. a) În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate de la SC .X. SRL, societatea precizează că beneficiază de dreptul de deducere a TVA întrucât condițiile prevăzute de legiuitor la art. 145 și art. 146 din Codul fiscal și cele prevăzute la art. 168 și art. 226 din Directiva 112 au fost îndeplinite în integralitate.*

De asemenea, societatea precizează că nu există niciun text de lege prin care o neconcordanță între informațiile furnizate de parteneri prin Declarația 394 să determine anularea dreptului de deducere a TVA la beneficiar.

Organul fiscal teritorial a neglijat transformarea în lei a valorilor exprimate în euro, determinând astfel diferența semnificativă avută în vedere de către organele de inspecție fiscală.

Urmare identificării acestei erori, prin adresa întocmită către SC .X. SRL, furnizorul SC .X. SRL a prezentat modul de înregistrare în evidența contabilă a livrărilor efectuate către societate. Între valorile prezentate în această adresă și valorile înregistrate de SC .X. SRL există o mică diferență datorată faptului că furnizorul în cauză a raportat în adresă întreg anul 2013, iar inspecția fiscală a luat în considerare numai perioada până la luna octombrie 2013.

Având în vedere cele de mai sus, societatea precizează că sunt legale cheltuielile în sumă de .X. lei, atâta timp cât din documentele depuse în susținerea contestației rezultă că în evidențele contabile ale ambelor societăți sunt înregistrate tranzacții în același quantum, iar diferența constatată este consecința unei erori a organului fiscal care a efectuat inspecția fiscală la SC .X. SRL.

*3. b) În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate de la SC .X. SA, contestatara precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere „sub rezerva verificării ulterioare”, având în vedere prevederile art. 90 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, art. 145, art. 146 și art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, precum și faptul această societate a prestat servicii constând în închirierea sediului social al SC .X. SRL, destinate operațiunilor taxabile ale acesteia.*

De asemenea, contestatara precizează că toate facturile emise de acest furnizor au fost înregistrate de acesta și pe relația comercială .X. – BĂNEASA neexistând neconcordanțe sau diferențe.

3. c) *În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii IT de la .X. Finlanda*, societatea precizează că neconcordanța constatată de organele de inspecție fiscală cu privire la informațiile cuprinse în Declarația recapitulativă D390, constă într-o simplă eroare referitoare la natura operațiunii și nu o eroare de sumă, operațiunea fiind declarată de către furnizorul din Finlanda ca fiind livrare intracomunitară de bunuri, în loc de servicii.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au efectuat toate demersurile pentru a stabili starea de fapt fiscală, respectiv nu au cercetat dacă au avut loc achiziții intracomunitare de bunuri sau de servicii IT, ci s-au rezumat doar la a prelua drept valid răspunsul SCAC formulat de autoritățile finlandeze.

Din certificatul emis de autoritatea fiscală finlandeză în data de 21.10.2014 rezultă că .X. a îndreptat eroarea respectivă și a declarat corect vânzări de servicii către SC .X. SRL în perioada ianuarie 2011 – octombrie 2013, urmând ca Declarația recapitulativă D390 să fie rectificată de către furnizor.

Totodată, SC .X. SRL susține că nu poate fi ținută răspunzătoare prin plata TVA aferentă unor operațiuni care au fost declarate eronat de către un furnizor în Declarația recapitulativă D390 întrucât:

- înregistrarea taxării inverse este obligatorie, iar societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor IT achiziționate, acestea fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform art. 145 și art. 146 din Codul fiscal,

- neconcordanțele din sistemul VIES nu produc consecințe fiscale în sensul anulării dreptului de deducere a TVA sau a scutirii de TVA, nici unul din articolele de lege mai sus menționate neimpunând ca și condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, raportarea operațiunilor în Declarația 390. În susținerea acestor argumente societatea invocă hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-385/2009.

4. *Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor efectuate în legătură cu punctul de lucru deținut în „.X. ”*, invocând prevederile art. 74 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, art. 145 alin. (2) lit.a, art. 21 alin. (1), art. 146 alin. (1) lit.a și art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, societatea precizează că până în luna noiembrie 2011, la acest



punct de lucru, a avut declarată și înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului activitate de birou și a desfășurat activitate economică atât timp cât departamentul de vânzări își avea locația în acest sediu, neexistând nicio prevedere legală care să limiteze dreptul persoanei impozabile de a desfășura activitate de birou într-o singură locație.

De asemenea, societatea precizează că și pentru perioada decembrie 2011 – noiembrie 2012, respectiv după data radierii punctului de lucru, are drept de deducere a TVA aferentă chiriei întrucât trebuie să aibă întotdeauna intenția de a genera operațiuni impozabile și nu neapărat în mod concret să le și desfășoare. Această intenție se analizează în baza unor elemente obiective, conform pct. 45 alin. (1) din Normele de aplicare a art. 145 din Codul fiscal, cum ar fi angajarea de costuri.

SC .X. SRL menționează că tot din motive de cost/optimizare, contractul de închiriere nu a putut fi reziliat odată cu închiderea punctului de lucru și mutarea echipei de vânzări.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă și hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C-37/95.

*5. Referitor la TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturi deținute în copie, având în vedere prevederile pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 146 din Codul fiscal, societatea precizează că deține duplicate pentru toate aceste facturi.*

De asemenea, societatea invocă în susținerea contestației hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-37/95 și C385/2009, precizând faptul că pct. 46 alin. (1) teza III din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal face referire la originalul facturii, aceasta fiind în contradictoriu cu prevederile alin. (28) ale aceluiași punct, potrivit căruia factura nu trebuie să fie semnată și ștampilată.

SC .X. SRL susține că atâta timp cât o factură fără ștampilă și semnătură este validă și recunoscută din punct de vedere fiscal, potrivit art. 155 din Codul fiscal, neexistând niciun alt element de originalitate în afara acestora, orice factură conferă dreptul de deducere a TVA atâta timp cât operațiunea este reală și în folosul operațiunilor taxabile.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-GR .X./22.09.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

**A. 1)** Având în vedere Procesele verbale nr. .X./01.09.2014 și nr. .X./09.09.2014 întocmite urmare efectuării unui control încrucișat cu privire la tranzacțiile efectuate între SC .X. SRL și SC .X. SA, precum și adresa nr. .X./29.08.2014 emisă de Compartimentul județean de informații

fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că există o diferență în sumă totală de .X. lei din care baza impozabilă în cuantum de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, între achizițiile înregistrate în evidența contabilă de SC .X. SRL și livrările înregistrate în evidența contabilă de SC .X. SA.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

**A. 2)** Având în vedere că până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei contestate nu a fost primit răspunsul la solicitarea efectuării unui control încrucișat la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală, în baza adresei nr. .X./29.08.2014 emisă de Compartimentul județean de informații fiscale, au constatat că această societate a declarat livrări către SC .X. SRL în sumă de .X. lei din care TVA în cuantum de .X. lei, iar aceasta a declarat achiziții de la SC .X. SA în sumă de .X. lei din care TVA în cuantum de .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, sub rezerva verificării ulterioare, conform art. 90 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**B.** În baza adresei nr. .X./21.05.2014 a Compartimentului informații fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., transmisă organelor de inspecție fiscală ca urmare a solicitării acestora cu privire la furnizarea de informații din aplicația informatică VIES, s-a constatat că în ceea ce privește tranzacțiile derulate între R.X. OYJ Finlanda și SC .X. SRL există neconcordanțe.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că R.X. OYJ Finlanda a efectuat livrări intracomunitare către SC .X. SRL în sumă totală de .X. euro, iar potrivit fișei de cont „R.X. OYJ”, contestatara a înregistrat în evidența contabilă aferentă perioadei ianuarie 2011 – octombrie 2013, achiziții intracomunitare de servicii IT în sumă totală de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL „dreptul de aplicare a măsurilor de simplificare” și au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii IT de la R.X. OYJ Finlanda.

**C.** Organele de inspecție fiscală au întocmit adresa nr. .X. / 04.08.2014 către Autoritatea Națională a Vămilelor cu privire la înregistrarea în evidența vamală a declarațiilor vamale de export întocmite de SC .X. SRL în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013.

Urmare adresei de răspuns nr. .X. /13.08.2014, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe cu privire la exporturile înregistrate de societate și exporturile înregistrate în baza de date a autorităților vamale. Astfel:

Pentru anul 2010, având în vedere că SC .X. SRL nu a justificat exporturile către .X. Rusia, întrucât potrivit evidenței autorităților vamale, mărfurile nu au părăsit teritoriul național, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarei TVA în sumă de .X. lei.

Pentru anul 2011, întrucât în ceea ce privește exporturile înregistrate de SC .X. SRL către .X. Turcia și .X. SRL Serbia acestea nu figurează în evidența autorităților vamale cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, iar în ceea ce privește exporturile către .X. Turcia există diferențe între sumele înregistrate în evidențele contestatarei și sumele din evidența autorităților vamale, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Pentru anul 2012, întrucât în ceea ce privește exporturile înregistrate de SC .X. SRL către .X. Serbia, .X. Ucraina, .X. Turcia există diferențe între sumele înregistrate în evidențele contestatarei și sumele din evidența autorităților vamale, iar în ceea ce privește exporturile către .X. Serbia și .X. Turcia acestea nu figurează în evidența autorităților vamale cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Pentru anul 2013, întrucât exporturile înregistrate de SC .X. SRL către .X. Turcia și societățile din Serbia .X. , .X. și .X. există diferențe între sumele înregistrate în evidențele contestatarei și sumele din evidența autorităților vamale, iar în ceea ce privește exporturile către .X. .X. acestea nu figurează în evidența autorităților vamale cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, în ceea ce privește exporturile înregistrate în anii 2012 și 2013 de SC .X. SRL către .X. Arabia Saudită, organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între sumele înregistrate în evidențele contestatarei și sumele din evidența autorităților vamale, fapt pentru care au stabilit în sarcina contestatarei TVA în sumă de .X. lei.

Pentru stabilirea TVA în sumă totală de .X. lei aferentă exporturilor înregistrate de societate, mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art. 2 alin. (2) din OMFP nr. 2421/2007 pentru modificarea 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.

**D.** Pentru cheltuielile efectuate de societate în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013 pentru personalul angajat, constând în transportul personalului la/de la sediul societății, servicii de catering, servicii turistice, precum și pentru TVA aferentă, organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă avantaje acordate salariaților conform prevederilor art. 55 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, având în vedere și faptul că în ceea ce privește transportul personalului la/de la sediul societății și serviciile de catering acestea nu au fost prevăzute în contractul individual de muncă al salariaților, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

**E.** Urmare faptului că în luna iunie 2013 SC .X. SRL a înregistrat eronat factura nr. .X./07.08.2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**F.** Organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarei dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu „chirie spațiu birouri”, „chirie parcare”, „servicii de întreținere”, „servicii refacturare energie electrică” și „regularizare servicii întreținere”, efectuate pentru punctul de lucru al SC .X. SRL din .X., .X. și facturate de SC .X. SA, întrucât la acest punct de lucru societatea nu a desfășurat activitate producătoare de venituri.

S-a constatat încălcarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a și art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2013 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**G.** De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarei dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X. /30.04.2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând garanție de bună execuție, având în vedere prevederile art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

H. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere întrucât aceasta este aferentă achiziției de „bilete VIP finala Europa League”, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

I. Întrucât în perioada februarie 2010 – iulie 2013, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi în copie, contrar prevederilor art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat:

TVA solicitată la rambursare – .X. lei

TVA respinsă la rambursare – .X. lei

TVA aprobată la rambursare – .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 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 nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu transportul de personal de la/la sediul societății, serviciilor de catering și serviciilor turistice, pe considerentul că acestea reprezintă avantaje acordate salariaților, în condițiile în care nu au analizat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din punct de vedere al prevederilor Titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, iar în susținerea contestației societatea a prezentat documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlul de creanță contestat.**

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei aferentă unor cheltuieli efectuate cu transportul de personal de la/la sediul societății, servicii de catering și servicii turistice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă .X.lei întrucât cheltuielile și serviciile mai sus menționate nu au fost prevăzute în contractul individual de muncă al salariaților, acestea reprezentând avantaje acordate salariaților conform prevederilor art. 55 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SRL susține că acestea în mod eronat au invocat prevederile legale mai sus precizate, stipulate la Titlul III „Impozitul pe venit” din Codul fiscal, întrucât obligația fiscală verificată a fost taxa pe valoarea adăugată, reglementată de prevederile Titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată” din același act normativ.

Totodată, SC .X. SRL susține că TVA în sumă .X.lei este aferentă următoarelor servicii: transportul salariaților, leasing operațional, servicii de catering și management cantină și diverse evenimente.

Astfel, în ceea ce privește:

a) serviciile de transport al salariaților, societatea precizează că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, invocând prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Codul fiscal și pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit.f și alin. (3), din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă, precum și hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în cauza C/258/95.

Referitor la aceste servicii societatea anexează în susținerea contestației adresa nr. .X. /02.10.2014 emisă de Primăria .X., Regulamentul de ordine interioară al SC .X. SRL, Decizia nr. X/02.02.2010 (anexele 1.1.1 și 1.1.2 la contestație);

b) leasingul operațional, societatea precizează că autoturismele închiriate au fost utilizate, conform politicii de alocare auto din grupul .X. , de către angajații cu atribuții de vânzări și management, invocând prevederile art. 129 alin. (3), art. 145. alin. (2) lit.a, art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, și art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din același act normativ și pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă.

În susținerea celor de mai sus societatea anexează contestației contracte individuale de muncă, fișe de post, Regulament de ordine interioară (anexele 1.1.2 , 1.2.1 și 1.2.2 la contestație).

c) serviciile de catering și management cantină, societatea precizează că a exploatat cantina proprie în folosul salariaților, furnizându-

le acestora, prin intermediul unei societăți specializate, o masă caldă, în mod gratuit, invocând prevederile art. 145. alin. (2) lit.a și art. 146 din Codul fiscal, precum și hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C/258/95 și C-371/07.

Pentru aceste servicii societatea anexează contestației contractul de prestări servicii încheiat cu SC .X. SRL și facturile emise de această societate, Regulamentul de ordine interioară al SC .X. SRL (anexele 1.3.1 și 1.3.2 la contestație).

d) cheltuielile cu evenimentele organizate pentru angajați și colaboratori, societatea susține că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, invocând prevederile legale și hotărârile Curții Europene de Justiție menționate mai sus la lit. c).

În susținerea acestor argumente, societatea anexează la dosarul contestației facturi, contracte, referate necesitate (anexa 1.4 la contestație).

**În drept**, art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, precizează:

**„(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 TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

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

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

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană**

**impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”.**

În aplicarea prevederilor art. 146 din Codul fiscal, pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

**„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”**

Începând cu data de 01.09.2013, pct. 46 alin. (1) are următorul conținut:

**„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de**



***furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială [...].”***

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 alin.(5) sau la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X.lei aferentă cheltuielilor cu „transportul de personal de la / la sediul societății, servicii de catering, servicii turistive pentru personalul angajat al SC .X. SRL”, având în vedere prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevăzute la Titlul III „Impozitul pe venit”, deși dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată este reglementat de Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din același act normativ, respectiv de prevederile legale menționate anterior și de Normele metodologice de aplicare a acestora.

Astfel, se reține că neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X.lei a avut la bază constatarea faptului că aceste cheltuieli nu au fost prevăzute în contractul individual de muncă al salariaților, fără să fie efectuate verificări din care să rezulte dacă aceste achiziții au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, dacă aceasta deține exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal sau dacă în ceea ce privește cheltuielile cu transportul se aplică limitările speciale ale dreptului de deducere prevăzute la art. 145<sup>1</sup> din același act normativ și pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a a Codului fiscal.

Totodată, așa cum s-a reținut la situația de fapt, prin contestația formulată societatea susține că aceste condiții prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost îndeplinite, anexând în

susținerea contestației documentele prevăzute în anexele 1.1.1, 1.1.2, 1.2.1, 1.2.2 , 1.3.1, 1.3.2 și 1.4 la contestație, astfel cum au fost menționate la situația de fapt.

Prin urmare, în ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor cu transportul de personal de la / la sediul societății, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă transportul a fost asigurat cu mijloace de transport proprietatea SC .X. SRL sau cu mijloace de transport închiriate, situație în care sunt aplicabile:

- pentru perioada **01.01.2010 – 31.12.2011** prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității , precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă.”*

- pentru perioada **01.01.2012 – 30.06.2012** prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a din același act normativ au următoru conținut:

*„(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de*

*desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;[...]*”.

Potrivit pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. f din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 12.07.2012:

*„(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;”.*

Astfel, se reține că pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2012, în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, respectiv se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, în funcție de perioada incidentă, cu excepția vehiculelor care se înscriu în categoria vehiculelor utilizate exclusiv pentru transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, aceste vehicule reprezentând vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

• pentru perioada **01.07.2012 – 31.10.2013** prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

*(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește .X. kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

*(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;*

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.*

*(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147<sup>1</sup>.*

*(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”*

Astfel, potrivit pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 13.07.2012:

*„În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește .X. kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

*(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

*(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când 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 persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința*

acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive.[...]

(6) În scopul aplicării art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către

angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercițarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Astfel, pentru perioada 01.07.2012 – 31.10.2013, se reține că a fost limitat la 50% dreptul de deducere a TVA aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, astfel cum sunt menționate în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără a se limita la acestea, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când 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 persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord.

Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate mai sus este considerat uz personal al vehiculului.

Totodată, se reține că potrivit prevederilor legale mai sus menționate, dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs.

Se reține că în susținerea contestației SC .X. SRL, cu sediul în satul .X., a anexat 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. , sat .X. ”.

De asemenea, 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.

Totodată, în susținerea contestației SC .X. SRL a anexat Decizia nr. 2/2010 prin care aceasta a decis asigurarea deplasării „din localitatea .X. la sediul fabricii din comuna .X., sat .X., str. Ithaca 220, 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”.

Se reține că prin Regulamentul intern, anexat în susținerea contestației de către SC .X. SRL, 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”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că 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.

În ceea ce privește cheltuielile cu transportul facturate de către SC .X. SRL, contestatara susține că aceste sume reprezintă cheltuieli cu leasingul operațional și au fost achitate în baza contractului nr. .X./21.06.2010 încheiat cu această societate care a avut ca obiect închirierea unui număr de 29 autoturisme care au fost utilizate de angajații cu atribuții de vânzări și angajații cu atribuții de management.

Așa cum rezultă din anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR.X./22.09.2014 „Situația privind serviciile de catering și transport înregistrate de SC.X.SRL”, pentru furnizorul SC .X. SRL, la rubrica „explicații” a fost menționat „transport”, fără alte explicații cu privire la sumele facturate de această societate.

Prin urmare, din analiza raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat contractul mai sus menționat și documentele prezentate de societate în susținerea contestației pentru a stabili dacă sumele facturate de SC .X.

SRL reprezintă contravaloarea unor rate de leasing, dacă societatea justifică aceste achiziții conform prevederilor art. 145 și art. 146 din Codul fiscal sau sunt aplicabile prevederile art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, anterior precizate, în funcție de perioada incidentă, având în vedere că prin contestația formulată societatea susține că achizițiile în cauză au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, prezentând în acest sens în susținerea contestației contracte de muncă, fișe de post și Regulamentul de ordine interioară, iar începând cu data de 01.07.2012 susține că sunt aplicabile prevederile art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal și pct. 45<sup>1</sup> din Norme anexând în acest sens în susținere cauzei fișe de post și foi de parcurs.

Din analiza acestor documente, se reține că societatea a prezentat atât o situație a salariaților care fac parte din departamentul vânzări și marketing, cât și o situație a salariaților cu atribuții de management, pentru toți acești salariați menționându-se că utilizează autovehicule puse la dispoziție de societate.

Astfel, spre exemplificare, în situația prezentată pentru salariații care fac parte din departamentul vânzări și marketing, se reține că la poziția 22 este menționat .X. .

Prin contractul individual de muncă încheiat pentru acest salariat și înregistrat sub nr. .X. la registrul Inspectoratului teritorial de muncă, s-a prevăzut la pct. II „Felul muncii” funcția de „director” care va presta „activități legate de postul îndeplinit și a celorlalte specificate în fișa postului”, iar la pct. VIII „Alte clauze” s-a prevăzut că „salariatul va dispune de mașină de serviciu care poate fi folosită și pentru interese personale, în condițiile stabilite prin fișa postului”.

Se reține că prin fișa postului întocmită pentru acest salariat, se menționează „funcție COR: Director operații tranzacții”, „Departament: vânzări”, fiind prevăzute „responsabilități P&L&vânzare (gestionează și dezvoltă rețeaua de distribuitori pe zona alocată, adoptă tehnici de fidelizare a distribuitorilor existenți, prospectează piața și identifică noi oportunități de afaceri etc.)” și „responsabilități generale”.

În ceea ce privește fișa postului întocmită pentru salariatul .X. , menționat la poziția 10 din această anexă, s-a prevăzut la pct. I „Identificarea postului”, „Departament: Vânzări și marketing”, „Titlul postului: consultant soluții tehnice”, acest salariat având ca responsabilități: „vizitează arhitecții, consultanții și alte persoane de decizie în domeniul construcțiilor în vederea promovării produselor .X. și includerea lor în proiectele realizate de aceștia, inițiază și menține contactul cu birourile de

arhitectură și proiectare, Ordinul arhitecților și alte asociații profesionale de profil etc.”

De asemenea, spre exemplificare, în situația prezentată pentru salariații cu atribuții de management, se reține că la poziția 1 este menționat .X. , având funcția de manager de produse.

Pentru acest salariat au fost anexate fișa postului, un proces verbal de predare – primire încheiat în 04.10.2010, prin care „SC .X. SRL predă autoturism cu scopul de a fi utilizat în interes de serviciu către .X. ”, un „contract de închiriere” și foi de parcurs întocmite pentru „utilizator: .X. ” începând cu 01.01.2010 până la 31.10.2013 și care conțin informații cu privire la norma de consum, locul deplasării, respectiv „acasă-.X. ”, respectiv „.X. -acasa”, , scopul deplasării și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

În ceea ce privește informațiile referitoare la scopul deplasării, în foile de parcurs se menționează „deplasare la și de la locul de muncă”, fiind menționat numărul de km parcurși, sau „weekend”, la numărul de km parcurși fiind menționat „0”.

Totodată, referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu transportul de personal de la / la sediul societății, atât din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 cât și din anexa 7 la acesta „Situația privind serviciile de catering și transport înregistrate de SC .X. SRL”, nu rezultă dacă societățile pentru care la rubrica „explicații” a fost menționat „transport”, au prestat servicii de transport salariaților SC .X. SRL și dacă facturile menționate în această anexă emise către contestatară reprezintă contravaloarea unor astfel de servicii, situație 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.

Se reține că prin contestația formulată, societatea precizează că SC.X. SRL și SC X SRL, societăți care se regăsesc în anexa 7 la raportul de inspecție fiscală, au facturat către SC .X. SRL servicii de transport personal cu microbuzul.

În ceea ce privește serviciile de catering și management cantină și diverse evenimente, prin contestația formulată societatea susține că prin Regulamentul de ordine interioară al SC .X. SRL, anexat în copie la dosarul cauzei, 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.

De asemenea, se reține că potrivit „Procesului 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, invocat

de societate în susținerea cauzei, „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”.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL susține că își desfășoară activitatea la km X al Autostrăzii .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 o jumătate de oră cât durează pauza de care beneficiază potrivit regulamentului intern, astfel încât 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, se reține că în ceea ce privește serviciile de management ale cantinei, societatea susține 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.

Având în vedere cele precizate mai sus, societatea susține că în speță sunt aplicabile hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-258/95 și C-371/07.

Se reține că potrivit punctului 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, în vederea elaborării unei opinii cu privire la oferirea de mese cu titlu gratuit angajaților săi în cantina societății, a fost analizată și Decizia Curții Europene de Justiție emisă în cazul C-371/07 AstraZeneca.

Astfel, având în vedere pct. 57 și pct. 58 din cazul menționat, direcția de specialitate a precizat 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 șasea directivă.*

*În schimb, în împrejurări speciale, interesul întreprinderii poate impune ca angajatorul însuși să asigure oferirea de mese (a se vedea prin analogie cu transportul salariaților la locul de muncă asigurat de angajator, Hotărârea Fillibeck, C-258/95, punctele 29 și 30).”*

Analizând pct. 60 din cauza mai sus menționată, direcția de specialitate a precizat că *„în condițiile în care angajații nu au posibilitatea să servească masa într-un timp rezonabil, care să nu perturbe buna desfășurare a activității Societății, oferirea de mese angajaților de către Societate în împrejurările speciale, nu are ca scop să răspundă unui*

*interes propriu al acestora din urmă fiind efectuată în scopul desfășurării în bune condițiuni a activității economice a întreprinderii. Avantajul personal pe care angajații îl au din aceasta nu apare ca fiind decât accesoriu în raport cu interesul societății.”*

*Având în vedere cele menționate anterior, în împrejurările speciale descrise mai sus, atât punerea la dispoziția Societății de catering a spațiului de [...] de către Societate, cât și utilizarea spațiului de [...] cu destinația de cantină pentru oferirea de mese cu titlu gratuit personalului Societății, reprezintă activități accesorii activității economice principale a întreprinderii, respectiv fabricarea echipamentelor de comunicații.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, rezultă că **în împrejurări normale**, 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 împrejurări speciale**, când datorită particularităților specifice ale locului de muncă, angajații nu au posibilitatea de alegere cu privire la masa de prânz și li se impune o masă prestabilită să o servească la sediul companiei, când societatea este responsabilă de ora la care se desfășoară masa, de natura meselor și de durata acestora și o acordă pentru a evita întreruperile semnificative care ar putea periclita activitatea societății, se poate aprecia 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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, așa cum s-a reținut anterior în cuprinsul prezentei decizii, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă „serviciilor de catering” pe considerentele că acestea nu au fost prevăzute în contractul individual de muncă al salariaților și reprezintă avantaje acordate salariaților conform prevederilor art. 55 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fără însă a analiza îndeplinirea de către societate a condițiilor prevăzute la art. 145 și art. 146 din Cdul fiscal și posibilitatea încadrării operațiunilor în împrejurări normale sau împrejurări speciale, conform celor reținute mai sus.

În ceea ce privește serviciile constând în organizarea diverselor evenimente pentru angajați și colaboratori, societatea susține că serviciile reprezentând „servicii catering”, „servicii organizare eveniment” sau „transport”, „contravaloare avans eveniment .X. ”, „contravaloare cazare, masă și divertisment”, „masa organizată”, „servicii turistice”, „servicii restaurant”, astfel cum au fost acestea menționate de societate în tabelul prezentat la pagina 11 din contestație și pentru care, conform anexei 7 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă pe considerentul că sunt avantaje acordate salariaților, reprezintă în fapt servicii constând în „întâlnire anuală top distribuitori”, „avans panouri publicitare”, „eveniment 50 ani .X. ”, „video, sunet, lumini pentru eveniment 50 ani .X. ”, „EVENTIMENT CLIENȚI .X. Bulgaria. Costurile au fost refacturate către .X. Bulgaria”, „prezentare rezultate anuale companie”, „avans pentru organizare întâlnire anuală top distribuitori”, „management Road show”, „program de fidelizare clienți”.

Prin contestația formulată societatea susține că aceste cheltuieli cu evenimentele organizate de societate pentru fidelizarea clienților, precum și în cazul schimburilor de experiență avute cu colegii din alte țări, și în cazul evenimentelor organizate în beneficiul angajaților sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, aceasta invocând în susținerea cauzei și hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-258/95 și C-371/07.

Totodată, se reține că în susținerea contestației societatea a depus facturi, contracte, referate necesitate.

Astfel, spre exemplificare, la facturile nr. X/15.03.2010 și nr. X/22.03.2010, emise de SC GOOD IMAGE SRL, care au ca obiect „avans conform contract .X. /15.02.2010”, respectiv „servicii organizare eveniment conform contract .X. /15.02.2010”, facturi care se regăsesc în anexa 7 la raportul de inspecție fiscală, SC .X. SRL a atașat:

- contractul cadru de publicitate, concepție și producție publicitară nr. X/15.02.2010, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de administrator (agenție) și SC .X. SRL în calitate de client, care are ca obiect: „Agenția realizează pentru client proiecte de strategie, creație/producție în domeniul publicitar, servicii care sunt detaliate în anexe”, precum și „furnizarea de către agenție către client a următoarelor servicii legate de plasarea materialului publicitar pe spațiul de emisie a Mediei, stabilite de client de comun acord cu agenția [...]”,

- situația „Cost Eveniment – Întâlnire anuală TOP Distribuitori”, în care este menționată data la care are loc fiecare eveniment și costul acestuia,

- „referat eveniment marketing”, prin care este menționată acțiunea, data, locația, scopul acțiunii, numărul estimat de participanți, categoriile de participanți și costurile estimative,
- „invitație întâlnirea top distribuitorilor .X. ”.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și anexa 7 la acesta nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat natura „serviciilor turistice”, având în vedere că societatea susține că acestea constau în organizarea diverselor evenimente pentru angajați și colaboratori, pentru care a prezentat documentele mai sus menționate.

Și în cazul acestor servicii, așa cum s-a reținut mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă „serviciilor turistice” având în vedere faptul că acestea nu au fost prevăzute în contractele individuale de muncă ale salariaților și reprezintă avantaje acordate salariaților conform prevederilor art. 55 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fără însă a analiza îndeplinirea de către societate a condițiilor prevăzute la art. 145 și art. 146 din Cdul fiscal.

Se reține că în virtutea rolului activ, referitor la cheltuielile efectuate cu transportul de personal de la / la sediul societății, serviciile de catering și serviciile turistice serviciile, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X. / 22.12.2014, exprimarea unui punct de vedere față de documentele depuse de societate în susținerea contestației și argumentele prezentate de aceasta, având în vedere și faptul că dreptul de deducere al TVA este reglementat de art. 145 și art. 146 din Codul fiscal.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. X/12.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP X/16.01.2015, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a precizat faptul că în contractele individuale de muncă ale salariaților nu s-a prevăzut faptul că societatea asigură acestora transportul la și de la locul de muncă și nici servirea mesei de prânz, fără ca organele de inspecție fiscală să dea curs solicitărilor mai sus menționate.

Referitor la precizarea organelor de inspecție fiscală din adresa nr. X/12.01.2015 potrivit căreia societatea a prezentat contracte individuale de muncă prin care se precizează că „se asigură transportul la și de la domiciliul salariatului”, încheiate de angajator SC .X. SRL .X. , se reține că această societate și SC .X. SRL au același cod de identificare fiscală, respectiv .X..

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatar în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor prestări de servicii, raportându-se doar la temeiurile de drept aplicabile Impozitului pe venit, deși dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată este reglementat de Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele prezentate de societate în susținerea contestației, mai sus menționate, pentru a stabili dacă în baza acestora serviciile în cauză au fost efectiv prestate și dacă se justifică necesitatea efectuării cheltuielilor cu aceste servicii.

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 serviciilor în cauză, respectiv dacă acestea au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că din documentele prezentate de contestatar rezultă o altă situație de fapt decât cea contestată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată s-a constatat că SC .X. SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă unor cheltuieli efectuate cu transportul de personal de la / la sediul societății, servicii de catering și servicii turistice, societatea susține că aceste servicii constau în transport salariați, leasing operațional, servicii de catering și management cantină și diverse evenimente, anexând în acest sens documentele analizate anterior în cuprinsul prezentei decizii.

Așadar, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatar în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor prestări de servicii, nu au analizat dacă societatea îndeplinește condițiile pentru aplicarea hotărârilor Curții Europene de Justiție astfel cum au fost invocate de contestatară atât pentru transportul salariaților, leasing operațional, servicii de catering și management cantină și diverse evenimente.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele*



*necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.94 alin.(2) lit.a) același act normativ:

*„(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;”*

iar potrivit prevederilor art.105 alin.(1):

*“(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

Totodată, la 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, se prevede:

*“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție 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, inspekția 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-GR .X./22.09.2014** emisă de Administrația

Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 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.

**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 SC .X. SRL poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adăugată prevăzută pentru exportul de bunuri, în condițiile în care nu a justificat această scutire cu documentele prevăzute de lege.**

**În fapt**, în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013, SC .X. SRL a înregistrat și declarat exporturi de bunuri către .X. din Federația Rusă, .X. din Turcia și .X. SRL, .X. și .X. din Serbia, operațiuni considerate de societate scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

În vederea verificării declarațiilor vamale de export înregistrate de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X. / 04.08.2014, au solicitat Autorității Naționale a Vămirilor informații cu privire la înregistrarea în evidența vamală a declarațiilor vamale de export întocmite de societate în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013.

Astfel, urmare adresei de răspuns nr. .X. /13.08.2014, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe cu privire la exporturile înregistrate de SC .X. SRL și exporturile înregistrate în baza de date a autorităților vamale, respectiv:

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către .X. din Federația Rusă, înregistrate în anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența autorităților vamale aceste exporturi nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar;

- În ceea ce privește exporturile declarate către .X. din Turcia:
  - în anul 2011 SC .X. SRL a înregistrat exporturi în valoare de .X. lei, iar în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de X lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate,

- în anul 2013, s-a constatat că deși SC .X. SRL a înregistrat exporturi în valoare de .X. lei, iar în evidența autorităților vamale nu figurează exporturi cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, contestatarul a prezentat organelor de inspecție fiscală, pentru exporturi în valoare de .X. lei, declarații vamale de export având biroul de ieșire din spațiul comunitar în Polonia, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate;

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către **.X. SRL**, înregistrate în anul 2011, precum și exporturile declarate către .X., înregistrate în anul 2012, în valoare de .X., ambele societăți fiind din Serbia, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența autorităților vamale aceste exporturi nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar;

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către **.X.** din Serbia, în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de .X. lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate.

În consecință, 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, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, la art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate scutirile pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. Astfel, potrivit alin.(1) lit.a) și lit.b) al acestui articol, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

**„(1) Sunt scutite de taxă:**

**a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;**

**b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori**

**alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat.”**

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, operațiunile de export, respectiv livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de către cumpărătorul care nu este stabilit în România ori de altă persoană în contul lor, sunt „operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții”, conform prevederilor art.126 alin.(9) lit.b) din același act normativ menționat mai sus.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, 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. [...]”**

iar potrivit alin.(3) lit. a, lit.c, lit.d, lit.e și lit.f al aceluiași articol:

**(3) În sensul prezentelor instrucțiuni:**

**a) prin contract se înțelege și comanda, urmată de executarea acesteia;**

**c) beneficiarul este persoana pe numele căreia a fost emisă o factură pentru o prestare de servicii sau pentru o livrare de bunuri;**

**d) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) sau alin. (2) din**

Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului;

e) sunt considerate livrări de bunuri, în sensul art. 143 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal, bunurile transportate din România în afara Comunității Europene, denumită în continuare Comunitate, chiar și în lipsa unei tranzacții comerciale;

f) în scopul aplicării prezentelor instrucțiuni, livrările de bunuri care sunt transportate din teritoriul comunitar, astfel cum este definit la art. 125<sup>2</sup> din Codul fiscal, în afara Comunității, chiar și cele prevăzute la lit. e), sunt denumite exporturi, iar furnizorul menționat la lit. d) este denumit exportator”.

Conform acestor prevederi legale, livrările de bunuri care sunt transportate în afara teritoriului comunitar sunt denumite exporturi, iar furnizorul, care poate fi producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului, este denumit exportator. Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i) din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar.

Totodată, potrivit art.2 alin.(1) și alin.(2) din Anexa 1 – Instrucțiuni 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 Codul fiscal la Ordinul mai sus menționat, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2010:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

*b) unul dintre următoarele documente:*

*1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau*

*2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau*

*3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;*

*c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”*

Începând cu 13.07.2011 lit.b de la alin. (2) al art. 2 are următorul conținut:

*„b) unul dintre următoarele documente:*

*1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau*

*2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;”*

iar începând cu data de 01.01.2013 lit.a de la alin. (2) al art. 2 are următorul conținut:

*„a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, [...]”*

Art.3 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, precizează:

*„(1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.*

*(2) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau, după caz, de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul acestora, și numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului sau, după caz, a cumpărătorului sau o altă persoană în contul acestora. Justificarea scutirii de TVA se realizează de către exportator, respectiv furnizor.

Prin urmare, se reține că livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt scutite de TVA cu drept de deducere, iar justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor, și care este fie producătorul bunurilor, fie proprietarul bunurilor, fie comisionarul care acționează în nume propriu dar în contul comitentului și care, pentru operațiunile de export, este denumit exportator.

Totodată, se reține că exportatorul sau, după caz, furnizorul (în funcție de condițiile de livrare, respectiv în sarcina cărei persoane - furnizor sau cumpărător ori o altă persoană în contul acestora - cade transportul) pentru a putea aplica scutirea de TVA trebuie să o justifice cu următoarele documente:

- factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), respectiv alin. (19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă;

- declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală sau documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal, pentru perioada 01.01.2010 – 12.07.2011;

- certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire, pentru perioada 13.07.2011 – 31.10.2013;

- documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau, după caz, de cumpărător ori în numele furnizorului/cumpărătorului, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Se reține că deși în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013, SC .X. SRL a înregistrat și declarat exporturi de bunuri către .X. din Federația Rusă, .X. din Turcia și .X. SRL, .X. și .X. din Serbia, operațiuni considerate de societate scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, aceasta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să justifice aplicarea scutirii de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a și lit. b din Codul fiscal, astfel cum au fost acestea precizate mai sus.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă exporturilor înregistrate și declarate de contestatar în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013, astfel cum au fost menționate la situația de fapt.

În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la faptul că nu are obligația justificării scutirii de TVA întrucât bunurile livrate către partenerii .X. din Turcia, .X. SRL, .X. și .X. din Serbia au avut ca și loc de livrare alte state membre, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza documentelor anexate de societate la dosarul cauzei, se reține că acestea constau în facturi emise de SC .X. SRL către aceste societăți și pagini listate dintr-o bază de date / internet din care nu rezultă că bunurile înscrise în aceste facturi au fost transportate din teritoriul comunitar, în afara Comunității și că transportul a fost realizat de furnizor sau, după caz, de cumpărător ori în numele furnizorului/ cumpărătorului, nefiind prezentat niciunul din documentele prevăzute de lege pentru justificarea aplicării scutirii de TVA cu drept de deducere, documente anterior precizate.

De asemenea, referitor la argumentele contestatarii potrivit cărora în cazul societății .X. din Federația Rusă, exportatorul bunurilor a fost „Unger” la solicitarea clientului, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza documentelor depuse de societate la dosarul cauzei, rezultă că acestea constau în facturile nr. .X. /03.09.2010 și nr. .X. /21.10.2014 emise de SC .X. SRL către .X. Austria și nu către societatea din Federația Rusă, facturi la care au fost anexate documente electronice de export în care la rubrica privind „expeditor/exportator” este înscrisă societatea .X. Austria, pe aceste documente nefiind menționată SC .X. SRL.

Totodată, se reține că în ceea ce privește exporturile în cauză, societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să



rezulte că societatea din Austria a efectuat exporturi în numele SC .X. SRL și nici documente de transport.

Prin urmare, se reține că societatea contestatară nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că bunurile au fost exportate de SC .X. SRL către .X. din Federația Rusă, respectiv documente din care să rezulte că această societate are calitatea de beneficiar al bunurilor care au făcut obiectul exporturilor înregistrate de contestatar, că aceste bunuri au fost transportate din teritoriul comunitar, în afara Comunității, și nici documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau, după caz, de cumpărător ori în numele furnizorului/cumpărătorului.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt 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, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-GR .X./22.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GR .X./22.09.2014 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**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 au constatat că SC .X. SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută pentru exporturile de bunuri, în condițiile în care în susținerea contestației societatea a prezentat documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlul de creanță contestat.**

**În fapt**, în perioada 2011 – octombrie 2013, SC .X. SRL a înregistrat și declarat exporturi de bunuri către .X. și .X. din Turcia, .X. , .X. și .X. din Serbia, .X. .X. din Ucraina, .X. din .X. și The .X. din Arabia Saudită, operațiuni considerate de societate scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

În vederea verificării declarațiilor vamale de export înregistrate de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X. / 04.08.2014, au solicitat Autorității Naționale a Vămirilor informații cu privire la înregistrarea în evidența vamală a declarațiilor vamale de export întocmite de societate în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013.

Urmare adresei de răspuns nr. .X. /13.08.2014, organele de inspecție fiscală au constatat, pentru perioada 2011 – octombrie 2013, diferențe cu privire la exporturile înregistrate de SC .X. SRL și exporturile înregistrate în baza de date a autorităților vamale, respectiv:

- În ceea ce privește exporturile declarate către .X. din Turcia:
  - în anul 2011, SC .X. SRL a înregistrat exporturi în valoare în valoare de .X. lei, iar în evidența autorităților vamale aceste exporturi nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar,
  - în anul 2012, s-a constatat că deși SC .X. SRL a înregistrat exporturi în valoare de .X. lei, iar în evidența autorităților vamale nu figurează exporturi cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, contestatarul a prezentat organelor de inspecție fiscală, pentru exporturi în valoare de .X. lei, declarații vamale de export având biroul de ieșire din spațiul comunitar în Polonia, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate;

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către .X. din Turcia, înregistrate în anul 2012, precum și exporturile în valoare de .X. lei declarate către .X. din .X. și înregistrate în anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența autorităților vamale aceste exporturi nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar;

- În ceea ce privește exporturile declarate către .X. din Serbia:
  - în anul 2012, SC .X. SRL a înregistrat exporturi în valoare în valoare de .X. lei, iar în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de .X. lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei din care costuri de transport în sumă de .X. lei, exporturile neconfirmate fiind în sumă de .X. lei;

- în anul 2013, SC .X. SRL a înregistrat exporturi în valoare în valoare de .X. lei, iar în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de .X. lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturile neconfirmate;

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către .X. din Serbia, înregistrate în anul 2012, organele de inspecție fiscală

au constatat că în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de .X. lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate;

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către **.X.** din Serbia, înregistrate în anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de .X. lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate;

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către **.X.** din Ucraina, înregistrate în anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de .X. lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate;

- În ceea ce privește exporturile în valoare de .X. lei declarate către **The .X.** din Arabia Saudită înregistrate în anii 2012 și 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru această perioadă în evidența autorităților vamale figurează exporturi în sumă de .X. lei cu confirmare de ieșire a mărfurilor de pe teritoriul comunitar, rezultând o diferență în sumă de .X. lei reprezentând exporturi neconfirmate.

Astfel, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că 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, fapt pentru care au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea contestatară precizează că în ceea ce privește exporturile în cauză, acestea au constat în:

- a) livrări de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul României, în cazul societăților The .X. din Arabia Saudită și .X. din Serbia, pentru care a îndeplinit condițiile prevăzute de lege în vederea

aplicării scutirii de TVA cu drept de deducere, anexând în susținerea contestației documentele prezentate în anexa 2.1.1;

b) livrări de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul României, pentru care formalitățile de export s-au efectuat în alte state membre, în cazul societății .X. din .X. , mișcarea bunurilor din România către un alt stat membru în vederea exportării acestora fiind considerată un non transfer. Societatea anexează în susținerea acestor argumente documentele prezentate în anexa 2.1.2;

c) livrări de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul altor state membre, în cazul societăților .X. , .X. și .X. din Serbia și .X. .X. din Ucraina, aceste operațiuni nefiind impozabile pe teritoriul României. Societatea anexează în susținerea contestației documentele prezentate în anexa 2.1.2.

Referitor la exporturile declarate către .X. din Serbia, contestatarul precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că aceste exporturi sunt în valoare de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând astfel o diferență în sumă de .X. lei și nu .X. lei. Societatea precizează că suma de .X. lei reprezintă două facturi de avans.

În ceea ce privește exporturile declarate către .X. din Turcia, înregistrate în anul 2012, SC .X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au încadrat aceste operațiuni ca fiind livrări de bunuri, întrucât factura în care a fost înscrisă valoarea de .X. lei reprezintă contravaloarea unor servicii, anexând în acest sens la dosarul cauzei factura nr. .X. /17.01.2012.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizate la pct. 2 din prezenta decizie, potrivit cărora operațiunile de export, respectiv livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de către cumpărătorul care nu este stabilit în România ori de altă persoană în contul lor, sunt „*operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții*”, conform prevederilor art.126 alin.(9) lit.b) din același act normativ menționat mai sus.

Totodată, în speță sunt incidente prevederile Ordinului 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, de asemenea menționate la pct. 2 din prezenta decizie, conform

căroră livrările de bunuri care sunt transportate în afara teritoriului comunitar sunt denumite exporturi, iar furnizorul, care poate fi producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului, este denumit exportator.

Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i) din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar.

De asemenea, se reține că potrivit art.2 alin.(1) și alin.(2) și art.3 alin.(1) și alin.(2) din Anexa 1 – Instrucțiuni 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 Codul fiscal la Ordinul mai sus menționat, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau, după caz, de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul acestora, și numai în situația în care potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului sau, după caz, a cumpărătorului sau o altă persoană în contul acestora. Justificarea scutirii de TVA se realizează de către exportator, respectiv furnizor.

Prin urmare, se reține că livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității sunt scutite de TVA cu drept de deducere, iar justificarea scutirii de taxă pentru aceste operațiuni se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor, și care este fie producătorul bunurilor, fie proprietarul bunurilor, fie comisionarul care acționează în nume propriu dar în contul comitentului și care, pentru operațiunile de export, este denumit exportator.

Totodată, se reține că exportatorul sau, după caz, furnizorul (în funcție de condițiile de livrare, respectiv în sarcina cărei persoane - furnizor sau cumpărător ori o altă persoană în contul acestora - cade transportul) pentru a putea aplica scutirea de TVA trebuie să o justifice cu următoarele documente:

- factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), respectiv alin. (19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă;

- declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală sau documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală

sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal, pentru perioada 01.01.2010 – 12.07.2011;

- certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire, pentru perioada 13.07.2011 – 31.10.2013;

- documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau, după caz, de cumpărător ori în numele furnizorului/cumpărătorului, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

Se reține că în susținerea contestației SC .X. SRL a depus documente care, așa cum susține aceasta, dovedesc efectuarea operațiunilor astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, respectiv:

A) În ceea ce privește livrările de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul României:

A 1) în cazul societății The .X. din Arabia Saudită, SC .X. SRL a prezentat facturi emise către .X. .X. din Finlanda, documente de însoțire de export, CMR-uri, precizând faptul că societatea din Arabia Saudită este clientul final.

Din analiza documentelor de însoțire de export se reține că la rubrica „expeditor/exportator” este menționată SC .X. SRL, iar la rubrica „destinar”, „The .X. prin .X. .X. Finland”, cantitățile bunurilor înscrise în documentele de export fiind aceleași cu cantitățile menționate în CMR-urile atașate la acestea.

Spre exemplificare, în documentele de însoțire de export având nr. 13ROBU.X. și nr. 13ROBU.X. emise la data de 12.11.2013, la rubrica privind „identitatea și naționalitatea mijlocului de transport la plecare” sunt menționate numerele „CT-23-MSC / CT-18-MSC”, respectiv „CT-14-MRT / CT-13-MRT” aceleași mijloace de transport fiind menționate și în CMR-urile anexate acestor documente. În ceea ce privește cantitatea brută a bunurilor, aceasta este de X kg, respectiv X kg fiind înscrisă atât în documentele de însoțire de export cât și pe CMR-uri.

De asemenea, se reține că la rubricile din CMR-uri privind expeditorul și destinatarul sunt menționate SC .X. SRL, respectiv The .X. prin .X. .X. Finland, locul încărcării fiind România.

A 2) în cazul societății .X. din Serbia, SC .X. SRL a prezentat:

- facturi (invoice) emise către .X.,
- documentul de însoțire de export nr. 13ROBU.X. emis în data de 01.11.2013, în care la rubrica „expeditor/exportator” este menționată SC .X. SRL, iar la rubrica destinatar .X. . În ceea ce privește rubrica referitoare la „identitatea și naționalitatea mijlocului de transport la plecare” sunt menționate numerele „.X. -KL”, greutatea brută înscrisă fiind de .X. kg, iar cea netă de .X. kg.
- documentul de transport (CMR) care are înscris același mijloc de transport și aceeași greutate menționate și în documentul de export,
- certificatul de circulație a mărfurilor nr. .X. în care este menționată greutatea brută de .X. kg, iar la rubrica “viza vămii” se menționează “declarație certificată conformă MRN 13ROBU.X. ”.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat ansamblul operațiunilor realizate de SC .X. SRL și nu au avut în vedere faptul că documentele de însoțire de export aferente exporturilor înregistrate în luna octombrie 2013 au fost întocmite în luna noiembrie 2013, acestea nefiind incluse în situația “declarațiilor vamale de export derulate de SC .X. SRL în perioada 01.01.2010 – 31.10.2013, înregistrate în baza de date de export”, întocmită de organele de inspecție fiscală, informațiile solicitate autorității vamale referindu-se doar la declarațiile vamale întocmite până la data de 31.10.2013.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat calitatea societății .X. .X. Finland în operațiunile desfășurate, dacă aceste operațiuni desfășurate atât cu .X. din Arabia Saudită cât și cu .X. din Serbia respectă prevederile legale și dacă documentele de transport sau documentele vamale de export sunt în corelație cu facturile emise pentru aceste operațiuni, respectiv dacă bunurile menționate în facturi se regăsesc, cantitativ și valoric, înscrise în documentele de transport sau în documentele vamale de export, precum și dacă aceste mărfuri au părăsit teritoriul vamal al Comunității Europene.

B) În ceea ce privește livrările de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul României, pentru care formalitățile de export s-au efectuat în alte state membre:

Prin contestația formulată, SC .X. SRL susține că a livrat bunuri către .X. din .X. cu destinația Nigeria, formalitățile vamale de export fiind realizate în Grecia în numele contestatarei de către un comisionar vamal grec.

Contestatarul susține că din punct de vedere al TVA aceste operațiuni reprezintă non-transferuri, prezentând în susținerea contestației

facturi (invoice) emise către .X. , documente de export, CMR-uri și alte documente întocmite în limba greacă.

Spre exemplificare referitor la documentul administrativ unitar pentru export nr. .X. emis în data de 13.11.2013, anexat atât în limba greacă cât și în limba română, se reține că la rubrica „expeditor/exportator” este menționată SC .X. SRL, iar la rubrica destinatar “.X. Lagos, Nigeria”. În ceea ce privește rubricile referitoare la “declarant/reprezentant”, se menționează nr. .X. și societatea .X. , la “vama de ieșire” Gr 001102, “țara de expediere/export”: Grecia, iar la “cod țară destinație”: Nigeria.

De asemenea, referitor la acest document, se reține că la rubrica “mențiuni speciale/documente înaintate/certificate și autorizații” se precizează “.X. , la dosarul cauzei societatea anexând în susținere și facturile nr. .X. /31.10.2013 și nr. .X. /31.10.2013 emise către .X. din .X. .

În ceea ce privește CMR-urile, se reține că la dosarul cauzei sunt anexate documente în care la rubricile privind expeditorul și destinatarul sunt menționate SC .X. SRL, respectiv societăți din Grecia, la rubricile referitoare la locul preluării bunurilor și locul livrării bunurilor menționându-se .X., .X., România, respectiv .X. Grecia

Având în vedere documentele prezentate de societate, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă bunurile care au făcut obiectul exporturilor înregistrate de SC .X. SRL către societatea .X. din .X. au fost expediate sau transportate în Grecia în vederea realizării unor exporturi și dacă au făcut obiectul unui nontransfer, astfel cum este acesta definit la art. 128 alin. (12) lit.d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2013, respectiv:

*“(12) În sensul prezentului titlu, nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia din următoarele operațiuni:*

*d) livrarea bunului respectiv, realizată de persoana impozabilă, în condițiile prevăzute la art. 143 alin. (2) cu privire la livrările intracomunitare scutite, la art. 143 alin. (1) lit. a) și b) cu privire la scutirile pentru livrările la export [...];”*

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă exporturile au fost realizate de pe teritoriul Greciei în numele SC .X. SRL și nici calitatea societăților din Grecia menționate pe documentele de export.



Totodată, având în vedere și data întocmirii documentelor de export rezultă că organele de inspecție nu au inclus în situația “declarațiilor vamale de export derulate de SC .X. SRL în perioada 01.01.2010 – 31.10.2013, înregistrate în baza de date de export”, documente de export întocmite pe teritoriul altor state membre, informațiile solicitate autorității vamale referindu-se doar la declarațiile vamale întocmite până la data de 31.10.2013 și care au înscrise birouri vamale din România.

C) În ceea ce privește livrările de bunuri transportate în afara comunității de pe teritoriul altor state membre, SC .X. SRL precizează că bunurile au fost achiziționate din diferite state membre (Polonia, Austria) și exportate în afara spațiului comunitar către Ucraina, Turcia, Serbia și Rusia :

C 1) în cazul societății .X. , SC .X. SRL a prezentat facturi (invoice) emise către .X. , documente de export în limba poloneză, documente de transport, alte documente care nu sunt traduse în limba română.

Spre exemplificare, societatea a anexat:

- factura nr. .X. /20.11.2012,
- documentul de export nr. 12PL.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. , cantitatea brută a bunurilor înscrisă fiind de .X. kg, document în care este menționat numărul “N380 .X. ”, același cu al facturii mai sus menționată,
- documentul “.X. ” în care este menționată cantitatea de .X. kg precum și invoice nr. .X. .

C 2) în cazul societății .X. , SC .X. SRL a prezentat facturi (invoice) emise către această societate și documente care nu sunt traduse în limba română, din analiza cărora rezultă că acestea au înscris numărul unor documente de export (spre exemplificare, nr. MRN 12PL.X. ).

C 3) în cazul societății .X. .X. din Ucraina contestatarul a prezentat facturi (invoice) emise către această societate, documente de export și CMR-uri netraduse în limba română.

Spre exemplificare, la factura nr. .X. /10.09.2012 este atașat documentul de export în care la rubrica privind exportatorul este menționată societatea .X. , precum și nr. .X. din 10.09.2012.

C 4) În cazul societății .X. din Serbia, se reține că documentele prezentate de societate în susținerea contestației au fost cele analizate mai sus la pct. A 2).

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, se reține 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, în vigoare începând cu data de 01.01.2012, potrivit căruia:

*“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, potrivit căror:

*“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);”*.

De asemenea, atât în cazul operațiunilor desfășurate cu societățile prezentate mai sus la lit. B cât și la lit. C, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat ansamblul operațiunilor realizate de SC .X. SRL, dacă acestea respectă prevederile legale și dacă documentele de transport sau documentele vamale de export sunt în corelație cu facturile emise pentru aceste operațiuni, respectiv dacă bunurile menționate în facturi se regăsesc, cantitativ și valoric, înscrise în documentele de transport sau în documentele vamale de export, precum și dacă aceste mărfuri au părăsit teritoriul vamal al Comunității Europene.

Totodată, în ceea ce privește exporturile declarate către .X. din Serbia, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că aceste exporturi sunt în valoare de .X. lei, corect

fiind .X. lei, rezultând astfel o diferență în sumă de .X. lei și nu .X. lei. Societatea precizează că suma de .X. lei reprezintă două facturi de avans.

De asemenea, în ceea ce privește exporturile declarate către .X. din Turcia, înregistrate în anul 2012, SC .X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au încadrat aceste operațiuni ca fiind livrări de bunuri, întrucât factura în care a fost înscrisă valoarea de .X. lei reprezintă contravaloarea unor servicii, anexând în acest sens la dosarul cauzei factura nr. .X. /17.01.2012, din analiza căreia rezultă că la rubrica privind „descriere material/pr” se menționează „alte costuri – material”.

Se reține că deși prin adresa nr. .X. /22.12.2014, Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. exprimarea unui punct de vedere față de argumentele și documentele prezentate de contestatar în cazul societăților .X. din Serbia și .X. din Turcia, organele de inspecție fiscală nu au dat curs acestor solicitări.

Totodată, se reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 nu se poate stabili dacă în cazul societății din Serbia suma aferentă exporturilor înregistrate de contestatară este de .X. lei și dacă au fost avute în vedere și analizate facturile de avans la care societatea face referire.

De asemenea, în cazul societății din Turcia, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat factura nr. .X. /17.01.2012 în vederea stabilirii obiectului acesteia, respectiv dacă acesta constă în prestări de servicii și dacă societatea justifică încadrarea acestor operațiuni conform prevederilor legale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că din documentele prezentate de contestatară rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată s-a constatat că SC .X. SRL nu a justificat scutirea de TVA prevăzută pentru exportul de bunuri, societatea susține că deține documente care dovedesc efectuarea operațiunilor astfel cum au fost prezentate la situația de fapt, anexând în acest sens documentele menționate anterior în cuprinsul prezentei decizii din analiza cărora a rezultat că societatea deține documente de export în care la rubrica „expeditor/exportator” este menționată SC .X. SRL, documente de transport care au înscris date care, așa cum s-a reținut mai sus, în unele cazuri au putut fi corelate cu

informațiile cuprinse în documentele de export și facturi, precum și alte documente referitoare la aceste exporturi, netraduse în limba română.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF 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–GR .X./22.09.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–GR .X./22.09.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, 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 prezenta decizie.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și prevederile art. 8 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

*„Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați.”*, precum și celelalte susțineri ale contestatarei.

**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 în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la SC .X. SA și SC .X. SA, pe considerentul că există neconcordanțe între achizițiile, respectiv livrările declarate de aceste societăți, fără a analiza însă condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate în perioada octombrie 2011 –

octombrie 2013 de la SC .X. SA, precum și a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate în perioada iulie - decembrie 2010 de la SC .X. SA.

Urmare verificării, în ceea ce privește furnizorul SC .X. SA s-a constatat că prin adresa nr. .X./29.08.2014, transmisă organelor de inspecție fiscală, la solicitarea acestora, de către Compartimentul județean de informații fiscale, s-a comunicat faptul că „există neconcordanțe semnificative între achizițiile declarate de SC .X. SRL și livrările declarate de SC .X. SA aferente perioadei semestrul II 2011 – octombrie 2013”.

De asemenea, în ceea ce privește acest furnizor, s-a constatat că aferent perioadei octombrie 2011 – octombrie 2013, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și a declarat achiziții de mărfuri în sumă totală de .X. lei, față de livrările de mărfuri declarate și înregistrate de SC .X. SA, în sumă totală de .X. lei, astfel cum s-a consemnat și în Procesul verbal nr. .X./09.09.2014 încheiat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SA, la solicitarea organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât s-a constatat o diferență în sumă totală de .X. lei, între achizițiile declarate de SC .X. SRL și livrările declarate de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarii dreptul de deducere a TVA în cuantum de .X. lei.

Totodată, urmare verificării, în ceea ce privește furnizorul SC .X. SA s-a constatat că acesta a declarat în anul 2010 livrări către SC .X. SRL în sumă de .X. lei, iar aceasta a declarat achiziții în sumă de .X. lei, rezultând o diferență în sumă de .X. lei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarii dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, sub rezerva verificării ulterioare conform art. 90 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată SC .X. SRL precizează că exercitarea dreptului de deducere a TVA se realizează în baza prevederilor art. 145 și art. 146 din Codul fiscal (deține facturi completate în conformitate cu prevederile legale, iar achizițiile efectuate de la acești furnizor au fost destinate realizării de operațiuni taxabile), acest drept neputând fi îngrădit în situația în care furnizorul nu își îndeplinește obligațiile declarative în mod corect.

Totodată, față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SRL precizează că în ceea ce privește controlul încrucișat efectuat la SC .X. SA, prin Procesul verbal nr. .X./09.09.2014 organele fiscale teritoriale nu au transformat în lei valorile exprimate în euro, având în

vedere că furnizorul în cauză a emis atât facturi în lei, cât și facturi în euro, rezultând astfel diferența semnificativă avută în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește furnizorul SC .X. SA, contestatara precizează și faptul că art. 90 alin. (3) din Codul de procedură fiscală prevede în mod clar că rezerva verificării ulterioare este acordată doar în cazul declarațiilor fiscale depuse voluntar de către contribuabil și nu în cazurile în care organul fiscal emite o decizie de impunere ca urmare a unei inspecții fiscale care a avut ca obiect stabilirea stării de fapt fiscale.

**În drept**, art. 145 alin.(1), alin.(2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2010, precizează:

**„(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 TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

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

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

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

În aplicarea prevederilor art. 146 din Codul fiscal, pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

**„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”**

Începând cu data de 01.09.2013, pct. 46 alin. (1) are următorul conținut:

**„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială [...].”**

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 alin.(5) sau la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă, respectiv:

**Începând cu data de 01.07.2010 art. 155 alin.(5):**

*„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă; [...]*

*i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

*j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*

*k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;*

*l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup>, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;*

*m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la*



art. 152<sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.”

**Începând cu data de 01.01.2013 lit. a –d, lit.f și lit.j ale art. 155 alin. (19) au același conținut cu lit. a – d, lit. f, lit. j ale art. 155 alin. (5) în vigoare începând cu data de 01.07.2010, iar li. d , lit. i, lit. k, lit. l, lit. m, lit. n, lit o, lit. și lit.r au următorul conținut:**

„d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură";

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că “*taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la*

*data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”.*

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între achizițiile declarate de SC .X. SRL și livrările declarate de furnizorii SC .X. SA și SC .X. SA, fapt pentru care, pentru diferențele constatate, nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la acești furnizori.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la o analiză temeinică a facturilor de achiziție a bunurilor/serviciilor în cauză, respectiv a modului de completare, pentru a se stabili concret, pentru fiecare factura în parte, care sunt datele și informațiile necompletate, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, dacă aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, având în vedere susținerile contestatarului potrivit cărora deține facturi completate în conformitate cu prevederile legale, iar achizițiile efectuate de la acești furnizori au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, în cazul SC .X. SA fiind vorba de chirie birouri, întreținere sediu, refacturare energie electrică.

Totodată, faptul că există neconcordanțe (diferențe) între sumele declarate ca achiziții de SC .X. SRL și sumele declarate ca livrări de furnizorii SC .X. SA și SC .X. SA, nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Mai mult, se reține că în ceea ce privește verificarea încrucișată efectuată la SC .X. SA, contestatarul susține că prin Procesul verbal nr. .X./09.09.2014 organele fiscale teritoriale nu au transformat în lei valorile exprimate în euro, având în vedere că furnizorul în cauză a emis atât facturi în lei, cât și facturi în euro, rezultând astfel diferența semnificativă avută în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei.

Din analiza acestui proces verbal, anexat în copie la dosarul cauzei, se reține că:

- pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că „SC .X. SA a emis către SC .X. SRL un număr de X facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și un număr de X facturi în EURO, în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, deci în anul 2012 a emis facturi cu TVA în sumă de .X. lei”,

- pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că „SC .X. SA a emis către SC .X. SRL un număr de X facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și un număr de X facturi în EURO în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, deci în anul 2013 a emis facturi cu TVA în sumă de .X. lei”.

Totodată, se reține că la dosarul cauzei este anexată adresa nr. .X./07.10.2014 emisă de SC .X. SA către SC .X. SRL, prin care furnizorul comunică societății contestatului faptul că urmare întocmirii Procesului verbal nr. .X./09.09.2014, a constatat câteva erori în transcrierea valorilor pentru tranzacțiile efectuate în anii 2012 și 2013. Astfel, SC .X. SA precizează faptul că în conformitate cu documentele și fișele de cont valoarea corectă a tranzacțiilor este:

- „pentru anul **2012**, un număr de X facturi în lei în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei și un număr de X facturi în EURO în valoare de .X. **EURO**, echivalentul în lei de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei”,

- „pentru anul **2013**, un număr de X facturi în lei în valoare de **.X. lei** din care TVA în sumă de **.X. lei** și un număr de X **facturi** în EURO în valoare de .X. EURO, echivalentul în lei de **.X. lei** din care TVA în sumă de **.X. lei.**”

Prin urmare, față de cele reținute anterior, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care efectuează achiziții pe bază de facturi și acceptă înregistrarea acestora în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice și modul de completare a documentelor în care s-a

consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate.

Având în vedere cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de contestatar atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatară a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și nu au analizat dacă societatea justifică utilizarea achizițiilor în scopul prevăzut la art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și condițiile impuse de pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește art. 90 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organele de inspecție fiscală, se reține că dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate nu este condiționat de aceste prevederi legale, respectiv de „*stabilirea obligațiilor fiscale sub rezerva verificării ulterioare*”.

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, menționate la pct. 1 din prezenta decizie.

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-GR .X./22.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 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.

**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 au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată colectată în cuantumul mai sus menționat pe considerentul că există neconcordanțe în sistemul informatic VIES în ceea ce privește declararea de către furnizor și beneficiar a naturii operațiunilor, fără a analiza însă condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea mecanismului taxării inverse în cazul unor achiziții intracomunitare și pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții.**

**În fapt**, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, aferent perioadei ianuarie 2011 – octombrie 2013, achiziții intracomunitare de servicii IT în sumă totală de .X. lei de la .X. Finlanda.

Organele de inspecție fiscală, urmare întocmirii SCAC privind tranzacțiile derulate între .X. Finlanda și SC .X. SRL, au constatat că există neconcordanțe în sistemul informatic VIES.

Astfel, în baza datelor și informațiilor transmise de statul membru Finlanda, aferente SCAC .X. , s-a constatat că pentru perioada ianuarie – aprilie 2011 furnizorul .X. Finlanda a declarat livrări intracomunitare de bunuri în sumă de .X. euro către SC .X. SRL și nu prestări servicii IT.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei „aferentă achizițiilor de servicii IT de la .X. Finlanda” întrucât aceste servicii nu sunt recunoscute de furnizor, „conform răspunsului la SCAC”, constatându-se faptul că nu a fost „acordat dreptul de aplicare a măsurilor de simplificare”.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată SC .X. SRL precizează că niciun text de lege nu

prevede faptul că în cazul în care există o neconcordanță între informațiile declarate prin sistemul VIES, nu poate fi anulat dreptul de deducere a TVA la beneficiar sau scutirea de TVA la furnizor.

De asemenea, prin contestația formulată societatea precizează că furnizorul .X. Finlanda a declarat eronat livrări de bunuri, această eroare fiind corectată în sensul că a declarat prestarea unor servicii IT către SC .X. SRL.

**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.”**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii va fi evidențiată în decontul

de taxă pe valoarea adăugată de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care este obligată la plata taxei, respectiv persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri sau beneficiarul serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1), alin. (2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct. 4 din prezenta decizie, 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)”,**

precum și 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 autofactură 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.

Prin urmare, 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal, respectiv la alin.(5)

sau la alin. (19), în funcție de perioada incidentă, astfel cum au fost acestea menționate la pct. 4 din prezenta decizie.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, așa cum s-a reținut la situația de fapt, pentru achizițiile intracomunitare înregistrate de SC .X. SRL având ca furnizor .X. Finlanda, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii TVA colectată în sumă de .X. lei ca urmare a faptului că au fost constatate neconcordanțe în sistemul informatic VIES, în sensul că furnizorul a declarat livrări de bunuri în timp ce SC .X. SRL a declarat achizii de servicii IT.

Se reține că deși organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată colectată, acestea nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă aceste achiziții intracomunitare sunt impozabile în România și dacă persoana obligată la plata TVA, conform prevederilor anterior menționate este contestatarul.

Astfel, în situația în care a avut loc o achiziție intracomunitară de bunuri, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă aceste achiziții se încadrează în prevederile art. 130<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2011, potrivit căror:

*„(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor”.*

Totodată, se reține că din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală nu rezultă dacă, în situația în care a avut loc o achiziție intracomunitară de bunuri, aceste operațiuni sunt impozabile în România potrivit art. 126 alin. (3) din același act normativ, care precizează:

*„Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132<sup>1</sup>:*

*a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare [...];” și art. 132<sup>1</sup> alin. (1) potrivit căruia „locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor”.*



În situația în care a avut loc o achiziție intracomunitară de servicii, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă locul prestării serviciilor este în România conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2011, potrivit cărora:

*„(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice”,* situație în care SC .X. SRL, în calitate de beneficiar al serviciilor, este obligată la plata taxei, prin mecanismul taxării inverse, sau dacă locul prestării serviciilor se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) – alin. (8) din același act normativ.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la o analiză a documentelor care au stat la baza înregistrării acestor achiziții intracomunitare pentru a stabili dacă au făcut obiectul unor servicii IT sau livrări de bunuri, dacă au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale contestatarului, dacă, în cazul achiziției unor servicii, acestea au fost efectiv prestate, dacă se justifică necesitatea efectuării cheltuielilor cu achizițiile intracomunitare și dacă facturile cuprind cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Faptul că există neconcordanțe în sistemul informatic VIES în ceea ce privește natura operațiunilor declarate de furnizor și beneficiar, nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere a TVA și la stabilirea TVA colectată în sarcina SC .X. SRL.

Deși nu au efectuat constatări cu privire la natura achizițiilor, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că „pentru justificarea înregistrării serviciilor IT în evidența contabilă, SC .X. SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de servicii din data de 20.02.2011 încheiat între .X. Finlanda – furnizor de servicii și SC .X. SRL – beneficiar”.

Totodată, se reține că din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarei, pentru perioada ianuarie 2011 – octombrie 2013, TVA colectată în sumă de .X. lei în baza datelor și informațiilor transmise de statul membru Finlanda, aferente SC AC .X. , în condițiile în care aceste informații se referă doar la perioada ianuarie – aprilie 2011.

Totodată, având în vedere natura operațiunilor înregistrate de SC .X. SRL (achiziții intracomunitare), se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la TVA deductibilă și nu au indicat niciun temei legal din care să rezulte care au fost considerentele pentru care nu au acordat contestatarei dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții.

Mai mult, se reține că prin contestația formulată SC .X. SRL precizează faptul că furnizorul .X. Finlanda a declarat eronat livrări de bunuri, această eroare fiind corectată în sensul că pentru perioada ianuarie 2011 – octombrie 2013 a declarat prestări de servicii către SC .X. SRL, societatea anexând în acest sens în susținerea contestației:

- adresa din data de 07.10.2014 prin care .X. Finlanda precizează faptul că a „emis toate facturile pentru serviciile IT, care pentru perioada 2011 – octombrie 2013 totalizează suma de .X. RON” precum și faptul că s-a produs o eroare în ceea ce privește „codul TVA în declarația de achiziții de servicii intracomunitare”, eroare aflată „în proces de corecție”,

- Certificatul emis în data de 21.10.2014 de Administrația fiscală din Finlanda prin care se precizează că .X. „a furnizat servicii IT societății .X. SRL, în valoare de .X. RON pentru perioada de impozitare 1/2010 până la 10/2013. .X. a declarat tranzacțiile drept furnizare de servicii intracomunitare în declarațiile de TVA periodice și în sistemul intracomunitar”.

Având în vedere cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii TVA colectată în sumă de .X. lei, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestată a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind aplicarea mecanismului taxării inverse în cazul unor achiziții intracomunitare și acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții.

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, menționate la pct. 1 din prezenta decizie.

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-GR .X./22.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 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, 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 înscrisă în facturile emise de SC .X. SA reprezentând contravaloare chirie spațiu birouri și chirie parcare, servicii de întreținere, servicii refacturare energie electrică și regularizare servicii întreținere, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că imobilul a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, SC .X. SRL, în calitate de chiriaș, a încheiat cu SC .X. SA, în calitate de asociat proprietar, contractul de închiriere din data de 23.07.2007, care a avut ca obiect închirierea unui imobil situat în clădirea .X., parte a complexului cunoscut sub denumirea de „.X. ”, situat în .X., reprezentând Xmp spații birouri, durata contractului fiind de 5 ani, începand cu data de 01.10.2007.

În baza contractului mai sus menționat, în perioada aprilie 2011 – noiembrie 2012, SC .X. SA a emis către SC .X. SRL facturi reprezentând chirie spațiu birouri și chirie parcare, servicii de întreținere, servicii refacturare energie electrică și regularizare servicii întreținere, contestatarul exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Certificatului constatator nr. .X./10.05.2011 emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului, începând cu data de 07.03.2011, SC .X. SRL și-a desfășurat activitățile proprii de birou, precum și producția privind fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice la sediul social deținut în satul .X., comuna .X., str. .X. județul .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că spațiul închiriat în complexul „.X. ” care a făcut obiectului contractului de închiriere mai sus menționat, a reprezentat, pentru perioada martie 2011 – noiembrie 2011, punct de lucru al SC .X. SRL la care aceasta nu a desfășurat activitate producătoare de venituri.

Prin urmare, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu chiria facturate de SC .X. SA.

**În drept,** potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în raport de prevederile legale mai sus menționate, SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor reprezentând chirie spațiu birouri și chirie parcare, servicii de întreținere, servicii refacturare energie electrică și regularizare servicii întreținere, facturate de SC .X. SA în baza contractului de închiriere încheiat la data de 23.07.2007, în condițiile în care face dovada cu documente că achiziția serviciilor mai sus menționate s-a efectuat în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv în speță, că imobilul ce face obiectul contractului de închiriere în cauză a fost utilizat pentru activitatea economică a societății.

Se reține că deși prin contestația formulată contestatarul susține că la punctul de lucru deținut în complexul „.X. ” care a făcut obiectului contractului de închiriere din data de 23.07.2007, a desfășurat activitate economică, respectiv activitatea departamentului de vânzări, din analiza documentelor depuse de societate la dosarul cauzei rezultă că acestea reprezintă:

- o situație a facturilor emise de SC .X. SA pentru semestrul II 2010,
- un e-mail având ca subiect “sold .X. ”,
- o situație a facturilor de încasat de către SC .X. SA de la SC .X. SRL,
- al treilea act adițional la contractul de închiriere încheiat la data de 23.07.2007,
- două procese verbale de predare – primire încheiate între contestatar și furnizorul mai sus menționat pentru spațiul în suprafață de .X. mp situat în .X., respectiv spațiul în suprafață de .X. mp situat în .X. ,
- un stat de salarii aferent lunii aprilie 2011,

documente care nu fac dovada faptului că spațiul închiriat a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Prin urmare, simpla susținere a faptului că în spațiul închiriat în complexul „.X. ”, care a făcut obiectului contractului de închiriere încheiat în data de 23.07.2007 societatea a desfășurat activități economice, fără a fi dovedită cu documente justificative (din care să rezulte traseul parcurs de salariații care au desfășurat activități de vânzări, de la domiciliu la locul de muncă, procese verbale de ședință, minute ale întâlnirilor din care să rezulte că la acest sediu au avut loc ședințe de vânzări, întâlniri cu clienții etc.) nu este de natură a combate și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la faptul că după data radierii punctului de lucru (noiembrie 2011), respectiv pentru perioada decembrie 2011 – noiembrie 2012 are dreptul deducerii TVA aferentă chiriei facturată de SC .X. SA întrucât „trebuie să aibă întotdeauna intenția de a genera operațiuni impozabile și nu neapărat în mod concret să le și desfășoare”, invocând în acest sens prevederile art. 145 din Codul fiscal, pct. 45 alin. (1) și pct. 46 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să

angajeze costuri, iar societatea nu face dovada că a realizat operațiuni taxabile astfel încât intenția acesteia să fie materializată.

Mai mult, potrivit alin. (2) al pct. 45 mai sus menționat:

*„(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal”, iar așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a îndeplinit condițiile prevăzute la art. 145 din Codul fiscal, respectiv nu a utilizat achizițiile cu serviciile de închiriere în scopul operațiunilor sale taxabile.*

În ceea ce privește pct. 46 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, invocat de societate, se reține că prevederile legale citate de societate se regăsesc în fapt la pct. 45 alin. (6) din același act normativ, în vigoare începând cu 31.01.2012, textul de lege prezentat parțial de societate nefiind aplicabil speței în cauză întrucât se referă la:

*„(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. [...]”, iar în speță este vorba despre deducerea TVA aferentă achiziției unor servicii de închiriere.*

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentele contestatarului referitoare la invocarea hotărârii pronunțate de Curtea Europeană de justiție în cauza C-37/95.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt 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, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere**

nr.F-GR .X./22.09.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GR .X./22.09.2014 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în „facturi în copie xerox”, în condițiile în care în susținerea contestației societatea a prezentat facturi în original sau facturi în copie cu mențiunea „conform cu originalul” și care poartă semnătura furnizorului și amprenta ștampilei acestuia, documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlul de creanță contestat.**

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă perioadei februarie 2010 – iulie 2013, întrucât facturile de achiziții de bunuri și servicii au fost prezentate de către societate „în copie xerox”, constatându-se astfel încălcarea prevederilor art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată SC .X. SRL precizează că deține duplicate pentru toate facturile pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că sunt în copie, făcând trimitere la anexa 5.1 la contestație.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 29.01.2010, care precizează:

**„(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 TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

**„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:  
a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.**

În aplicarea prevederilor art. 146 din Codul fiscal, pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

**„(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”**

Începând cu data de 01.01.2013, pct. 46 alin. (1) are următorul conținut:

**„(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal [...]. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o**



***factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială”.***

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite prin lege, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), respectiv alin. (19) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în funcție de perioada incidentă.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

Se reține că duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Din analiza documentelor depuse de SC .X. SRL în susținerea contestației în anexa 5.1, se reține că societatea a prezentat atât facturi în original cât și facturi în copie cu mențiunea „conform cu originalul” care poartă semnătura furnizorului și amprenta ștampilei acestuia.

Astfel, spre exemplificare, se reține că societatea a prezentat:

- în original, factura nr. X/25.02.2010 emisă de SC .X. SRL, factura nr. .X./28.12.2012 emisă de SC .X. SRL, facturi care se regăsesc în Anexa nr. 6 „Situația privind facturile în copie utilizate de SC .X. SRL” la Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014;

- în copie, cu mențiunea „conform cu originalul” care poartă semnătura furnizorului și amprenta ștampilei acestuia, factura nr. .X./16.09.2010 emisă de SC .X. SRL, factura nr. .X./10.01.2013 emisă de SC .X.SRL, facturi care de asemenea se regăsesc în Anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014.

Se reține că în virtutea rolului activ, referitor la TVA aferentă „unor facturi în copie xerox”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X. / 22.12.2014, exprimarea unui punct de vedere față de documentele depuse de societatea în susținerea contestației, prezentate în anexa 5.1.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. .X./12.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP X/16.01.2015, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a precizat faptul că „societatea a prezentat o serie de documente, astfel: facturi în original, facturi în copie xerox cu înscrisul „conform cu originalul” – în original și facturi în copie xerox cu înscrisul „conform cu originalul” – în copie xerox”, fără ca organele de inspecție fiscală să dea curs solicitărilor mai sus menționate.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-GR .X./22.09.2014 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat facturile menționate mai sus, depuse de societatea în susținerea cauzei, dacă au analizat operațiunile consemnate în fiecare factură în parte, dacă bunurile livrate și serviciile prestate consemnate în facturi sunt aferente operațiunilor taxabile ale contestatarii și sunt justificate și prin alte documente.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat doar la o analiză formală a acestor facturi, fără să procedeze la analiza operațiunilor de livrări de bunuri sau prestări de servicii consemnate în aceste documente justificative și să verifice dacă aceste facturi sunt însoțite și de alte documente care să dovedească că operațiunile au avut loc în fapt, cum ar fi: avize de însoțire a mărfii, note de intrare-recepție, contracte, comenzi, procese-verbale de recepție a lucrărilor etc.

Prin urmare, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de achizițiile de bunuri și servicii, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, și nu rezultă dacă, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, nefiind efectuate verificări din care să rezulte justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor, dacă achizițiile de bunuri și servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și dacă se justifică necesitatea efectuării cheltuielilor cu aceste achiziții.

Astfel, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă societatea îndeplinește condițiile pentru aplicarea hotărârilor Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C – 90/02 și C – 385/2009, astfel cum au fost invocate de contestatar.

Totodată, se reține că în ceea ce privește facturile în copie, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă societății îi sunt aplicabile prevederile pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele depuse de societate în susținerea contestației, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității TVA aferentă achizițiilor în cauză.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că din documentele prezentate de contestatar rezultă o altă situație de fapt decât cea contestată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată s-a constatat că SC .X. SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă unor facturi în copie, societatea susține că deține duplicate pentru toate aceste facturi, anexând în acest sens documentele analizate anterior în cuprinsul prezentei decizii.

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, menționate la pct. 1 din prezenta decizie.

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-GR .X./22.09.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală

nr. F-GR .X./22.09.2014 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.

**8. 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**, prin contestația formulată, SC .X. SRL deși contestă și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, compusă din:

- TVA în sumă de .X. lei stabilită ca urmare a înregistrării eronate a facturii nr. .X./07.08.2013,

- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X. /30.04.2010 emisă de SC .X. SRL, reprezentând garanție de bună execuție,

- TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției unor bilete la finala Europa League,

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. 450/2013 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 nedeținerea 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-GR .X./22.09.2014 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 contestatarului 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.

**9.** 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 în cuantum de .X. lei 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-GR .X./22.09.2014, 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 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 Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

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. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-GR .X./22.09.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014 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.**

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-GR .X./22.09.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza**

Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-GR .X./22.09.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GR .X./22.09.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4. 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 în cuantum de .X. lei pentru decontul de taxa pe valoarea adăugată cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2013 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

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

***DIRECTOR GENERAL***