

D E C I Z I A nr. 296 / 125 / 25.02.2014

privind soluționarea contestației depuse de SC X SA din ..., în faliment, prin lichidator judiciar SP ... IPURL din ..., înregistrată la DGFP ... sub nr. ... / ...2013.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către Inspekția Fiscală din cadrul AJFP ..., prin adresa nr. ... / ...2013, asupra contestației depusă de SC X SA din ..., în faliment, prin lichidator judiciar SP ... IPURL din ..., cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., cam. ..., jud. ..., C.I.F. ..., reprezentată de dna. ..., în calitate de practician coordonator.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. ... / ...2013.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală, emisă de DGFP ... – AIF, în baza Raportul de inspekție fiscală nr. ... / ...2013, și vizează suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Contestația este autenticată, purtând semnătura dnei. ... și amprenta ștampilei lichidatorului judiciar SP ... IPURL din ..., desemnat lichidator judiciar al S X SA ..., în baza sentinței nr. ... / ... / ...2008 din data de ...2008 a Tribunalului ... pronunțată în dosarul nr. ... / ... / ...2008.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art.209 din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din HG nr. 520 / 2013, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SA din ..., în faliment, prin lichidator judiciar SP ... IPURL din ..., susține următoarele:

Sub aspect procedural, petenta invocă:

1. La data de ...2013 s-a întocmit proiectul raportului de inspekție fiscală, înregistrat la lichidatorul judiciar sub nr.../...2013, dată la care i-a fost comunicată și înștiințarea pentru discuția finală, înregistrată la lichidatorul judiciar sub nr.../...2013.

Petenta susține că prin înștiințarea pentru discuția finală, s-a stabilit ca termen pentru aceasta tot data de ...2013, ora 12:00, un termen nerealist și imposibil de îndeplinit, atâta timp cât lichidatorul judiciar nu a avut

posibilitatea studierii proiectului raportului de inspecție fiscală pentru a putea uza de dreptul de a depune înscrisurile necesare pentru susținerea punctului de vedere.

Astfel, petenta susține că organul fiscal a încălcat prevederile art.107 alin.3 din OG 92/2003, respectiv i-a încălcat obligația de a prezenta în timp util concluziile înserate în proiectul de inspecție fiscală.

Principiul "bunei-credințe", stabilit de art.12 din OG 92/2003, trebuie respectat atât de organul fiscal, cât și de contribuabil, iar scopul final este de acela de a realiza cerințele legii.

Potrivit prevederilor art.7 din OG 92/2003, principiul "rolului activ", organul fiscal este obligat să stabilească în mod corect starea de fapt, să îndrume contribuabilul pentru depunerea declarațiilor și oricăror altor înscrisuri necesare în acest scop.

Petenta susține că, în baza celor două principii de drept "buna-credință" și "rolul activ", organul fiscal trebuia să îi solicite punerea la dispoziției a unor documente necesare stabilirii situației de fapt și să îi acorde un termen rezonabil pentru depunerea acestora, termen care să nu fie în aceeași zi sau în aceeași oră. Dar organul fiscal s-a limitat a întocmi proiectul raportului de inspecție fiscală numai pe documentele depuse inițial în susținerea cererii de rambursare a TVA.

2. Prin adresa nr.../...2013, înregistrată la AJFP ... sub nr. ... / ...2013 (zilele de 15-18 august 2013 fiind zile nelucrătoare), petenta susține că a solicitat acordarea unui termen după data de 02.09.2013 pentru depunerea înscrisurilor necesare soluționării corecte a cererii de rambursare.

În acest sens, petenta a arătat că reprezentanta lichidatorului judiciar se afla în concediu de odihnă până la data de 02.09.2013, fiind plecată din țară, și a solicitat, în temeiul art.9 din OG 92/2003, ca organul fiscal să stabilească un termen după această dată, dată la care urma să depune toate documentele necesare.

Petenta susține că organul fiscal i-a încălcat dreptul de a administra probele necesare, potrivit prevederilor art.49 și art.50 din OG 92/2003, petenta arătând că deține toate înscrisurile necesare pentru a dovedi că cele consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală nu corespund cu starea de fapt:

-deține procesul verbal de predare în custodie a bunurilor rămase în proprietatea SC X SA, aflate în punctele termice de pe raza municipiului ..., custodie care este gratuită și subzistă pe întreaga perioadă de la încheiere până la vânzarea bunurilor în cadrul procedurii falimentului;

-deține devizele de lucrări în baza cărora au fost emise facturile menționate în raportul de inspecție fiscală;

-deține un act adițional pentru prelungirea contractului de prestării servicii.

Pe fondul contestației, petenta invocă:

1. Referitor la TVA în sumă de ... lei, aferentă bazei de impozitare în sumă de ..., arată că suma a fost achitată către prestatorul de servicii SC I SRL, în perioada iulie 2011-mai 2013, pe baza facturilor fiscale purtătoare de TVA 24%, și reprezintă contravaloarea serviciilor de întreținere și pază a bunurilor aflate în proprietatea SC X SA.

Petenta arată că organul fiscal motivează că nu au fost prezentate situațiile de lucrări, raportate de activitate sau alte documente din care să rezulte ce lucrări de întreținere sau reparații sau realizat efectiv pentru fiecare mijloc fix în parte, tariful perceput pe fiecare lucrare, situații de lucrări anexate facturilor, susținând că au fost încălcate prevederile pct.48 din HG 44/2004, organul fiscal reținând că acestea lucrări nu au fost în realitate executate, deoarece nu au fost prezentate documentele menționate mai sus.

Petenta susține că mențiune din raportul de inspecție fiscală nu a fost făcută cu respectarea principiului "bunei-credințe", instituit de art.12 din OG 92/2003, ținând cont de împrejurarea că prin adresa nr. .../...2013, înregistrată la AJFP ... sub nr. ... / ...2013, a adus la cunoștința organului fiscal că deține documentele necesare, dar că, urmare a unui motiv întemeiat (perioada concediului de odihnă), nu putea prezenta aceste documente decât ulterior datei de 02.09.2013, data reînceperii activității.

Astfel, petenta susține că organul fiscal, în mod greșit, neîntemeiat pe probe, a reținut că lucrările nu au fost prestate.

2. Petenta arată că organul fiscal mai reține și faptul că nu s-a dovedit nici necesitatea efectuării lucrărilor de către SC I SRL.

Prin raportul de inspecție fiscală, organul fiscal face considerații asupra "lipsei de necesitate" a efectuării lucrărilor respective.

Pentru același motiv organul fiscal respinge în parte cererea de rambursare TVA pentru suma de ... lei, admitând cererea numai pentru suma de ... lei.

Petenta susține că numai dintr-o eroare organul fiscal a reținut că subscria nu are dreptul la deducere a TVA în sumă de ... lei, aferent valorii facturilor achitate către SC I SRL.

Astfel, deși se reține faptul că SC X SA ... mai deține bunuri în proprietate, bunuri care se află situate în punctele termice, organul fiscal nu recunoaște dreptul subscrisei de deducere a TVA aferent cheltuiilor efectuate cu întreținerea și paza acestor bunuri.

Petenta arată că SC E SA a preluat numai bunurile aflate în domeniul public al municipiului Bunurile aflate în patrimoniul SC X SA ..., nu au fost preluate, sunt situate în cele 35 puncte termice și sunt indispensabile activității de distribuție a energiei termice (ex. pompe, schimbătoare de căldură, etc....). Situația juridică a acestora (preluarea în patrimoniu) de către Consiliul Local al municipiului ... sau de către actualul operator, SC E SA, nu s-a clarificat nici până la această dată.

Bunurile aflate în patrimoniul SC X SA au fost realizate cu fonduri proprii și înregistrate ca atare în contabilitate.

La data pierderii calității de furnizor al energiei termice, SC X SA a trebuit să predea către noul concesionar – SC E SA – toate bunurile aflate în domeniul public și cuprinse în listele de inventariere.

Nu au făcut obiectul predării către noul concesionar, bunurile aflate în patrimoniul SC X SA, deoarece proprietatea asupra acestora nu putea fi transmisă cu titlu gratuit.

Deoarece mijloacele fixe rămase în patrimoniul SC X SA sunt indispensabile sistemului de producere și distribuție a energiei termice, trebuia să se asigure buna funcționalitate a acestora.

Cum bunurile respective se află în proprietatea SC X SA, nici concesionarul și nici concedentul nu și-au asumat obligația de a suporta întreținerea acestora, și nu puteau fi obligați în acest sens.

Cheltuielile cu întreținerea și repararea bunurilor aflate în patrimoniul SC X SA ..., nu au fost făcute din fonduri publice, ci din fonduri proprii, provenite din sumele încasate de la clienții.

Motivul determinant pentru încheierea notei de negociere cu prestatorul de servicii, urmată de încheierea actului adițional nr.3 din 01.02.2008, a fost păstrarea bunurilor în stare bună de folosință în vederea valorificării acestora la un preț cât mai mare în vederea îndestulării creditorilor.

Toate bunurile care au fost înregistrate în proprietatea SC X SA ..., au fost achiziționate și finanțate din surse proprii ale societății.

3. De asemenea petenta arată că organul fiscal înlătură dreptul la deducerea TVA achitată către prestator, indicând nerespectarea prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003.

Dreptul la deducerea TVA achitată către un prestator pe baza unei facturi fiscale purtătoare de TVA 24% este stabilit prin prevederile art.146 art.1471 și art.150 din Codul Fiscal, fiind respectate toate reglementările legale în vigoare pentru constituirea TVA.

-valoarea respectivă reprezintă o achiziție de servicii, potrivit prevederilor art.1251 Cod fiscal;

-este o taxă deductibilă, potrivit prevederilor art.1251 pct.29, fiind achitată furnizorului;

-este o operațiune taxabilă, potrivit prevederilor art.126 din Codul Fiscal;

-achiziția efectuată de subscrier nu intră în sfera operațiunilor nedeductibile, reglementate de art.145 alin.(5) din Codul Fiscal și nici în sfera limitărilor dreptului de deducere prevăzute de art.1451 Cod fiscal;

-sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, prevăzute de art.146 cod fiscal și dreptul de deducere prevăzut la art.1471 cod fiscal.

Petenta arată că a depus în susținerea cererii de rambursare toate documentele contabile reglementate de legislația învigoare.

Regimul deducerilor a fost reglementat și prin legislația română, în spiritul normelor europene, Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) împotriva Statului Belgian, pronunțată într-o speță similară, făcând și aplicabilitatea prevederilor Directivei 77/388/CEE și 2006/112/CE.

Prin HG 50/25.01.2012 au fost modificate prevederile art.45 din HG 44/2004, de aplicare a prevederilor art.145 din Legea 571/2003, în sensul celor hotărâte de Curtea Europeană, după cum urmează:

"(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 sau 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. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling ONZO) împotriva Statului Belgian."

Astfel, regimul deducerilor a fost reglementat și prin legislația română, în spiritul normelor europene. Prin această prevedere, petenta susține că dreptul la deducerea TVA este confirmat, păstrându-se dreptul de deducere chiar dacă nu desfășoară activități economice, din motive obiective, cum este cazul societății intrate în faliment.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, au consemnat următoarele:

Agentul economic a depus decontul de TVA întocmit pentru luna iunie 2013 cu opțiunea de rambursare a soldului sumei negative a TVA la 30.06.2012, în sumă de ... lei aferentă perioadei: 01.06.2011 -30.06.2013.

În perioada verificată, societatea a realizat venituri din servicii închiriere spațiu în sumă totală de ... lei către :

-... SRL , în suma de ... lei (... lei/lună);

-Asociația de Proprietari nr. 276 (PT 22), în sumă de ... lei (... lei /lună);

-Asociația de Proprietari nr. 390 (PT 2), în sumă de ... lei (... lei/lună).

Pentru serviciile de închiriere spațiu societatea a beneficiat de scutire de TVA (fără drept de deducere) în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Potrivit evidenței contabile și jurnalelor de vânzări în această perioadă societatea nu a mai înregistrat alte venituri și ca atare nici TVA colectată .

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă din această perioadă înscrisă în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și deconturile de TVA în sumă de ... lei este aferentă următoarelor operațiuni:

- ... lei, TVA aferentă lucrărilor de întreținere a instalațiilor, proprietate a X SA, facturate de I SRL;
- ... lei, TVA aferentă onorariu lichidator (8% din valoarea încasărilor), facturat de SP ... IPURL;
- ... lei, TVA aferentă retribuiție lunară lichidator (... lei/luna), facturată de SP ... IPURL;
- ... lei TVA deductibilă aferentă altor achiziții (toner, măsurători topo, onorariu deschidere dosare, etc);

Prin Contractul nr. ... / ...2006 încheiat între X SA în calitate de achizitor și M SRL în calitate de prestator, M SRL se obligă să presteze pe toata durata contractului (în decurs de 5 ani de la data intrării în vigoare a contractului, respectiv în perioada 01.05.2006-30.04.2011) servicii de întreținere și reparații asupra sistemului de alimentare cu energie termică pentru încălzire și pentru apa caldă de consum.

Prin Contractul de cesiune nr. ... / ...2006, încheiat între M SRL în calitate de cedent și I SRL în calitate de cesionar, cedentul cesionează cesionarului execuția lucrărilor ce formează obiectul Contractului nr. ... / ...2006.

Începând cu 01.02.2008 serviciul de alimentare cu energie termică în municipiul ... a fost preluat de către ... SA ... care prin oferta depusă s-a obligat să preia contractele aflate în derulare ce au legătură cu sistemul centralizat de alimentare cu energie termică, fiind încheiat între ... SA și X SA contractul de cesiune nr.... / ...2008 prin care noul operator a preluat toate drepturile și obligațiile decurgând din calitatea de achizitor din contractul de prestare de servicii nr. ... / ...2006 .

Pentru că prin Contractul de cesiune nr. ... / ... 2008 ... SA a preluat drepturile și obligațiile aferente doar părților din sistemul centralizat ce se regăsesc în domeniul public sau privat al Consiliului Local al Municipiului ..., iar unele din componentele sistemului centralizat se regăsesc în proprietatea X SA, a apărut necesitatea asigurării reparațiilor și cu privire la acestea.

Având în vedere faptul că întreținerea și reparațiile asupra sistemului centralizat de alimentare cu energie termică au făcut obiectul contractului de prestări servicii nr. ... / ...2006, iar prin contractul de cesiune nr. ... / ...2008 s-a

procedat prin preluarea doar a părților din sistem care aparțin Consiliului Local al Municipiului ... practic la o scindare a contractului de prestări de servicii, s-a convenit asupra încheierii unui act adițional la contract (actul adițional nr. 3) prin care se vor aduce modificări doar cu privire la părțile din sistemul centralizat asupra cărora se va realiza obiectul contractului. Astfel potrivit actului adițional nr. ... din ...2008 la contractul de prestări servicii nr. ... / ...2006, încheiat între X SA în calitate de achizitor și I SRL în calitate de executant, prestatorul se obliga să presteze pe toată durata contractului servicii de reparații asupra părților din sistemul centralizat de alimentare cu energie termică aflate în patrimoniul X SA.

Reparațiile care fac obiectul actului adițional se execută pe baza de comandă emisă în scris de achizitor. Decontarea serviciilor de reparații se va face în baza situațiilor de lucrări întocmite și acceptate lunar, în limita maximă a ... lei/lună (fără TVA). Celelalte prevederi ale contractului de prestări servicii nr. ... / ...2006 rămân neschimbate în măsura în care nu contravin prevederilor actului adițional, caz în care se vor adapta în mod corespunzător .

În perioada verificată (01.06.2011-30.06.2013), neacoperita de Contractul de prestări servicii nr. ... / ...2006 care are o durată de 5 ani respectiv din 01.05.2006- 30.04.2011, I SRL a facturat către X SA, lucrări de întreținere și reparații la instalațiile de alimentare cu energie termică pentru încălzire, în valoare totală de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei.

Pe facturi nu se specifică contractul în baza căruia au fost prestate serviciile și nu a fost prezentat organelor de inspecție un alt contract în afara Contractului nr. ... / ...2006, care are o durată de 5 ani, respectiv din 01.05.2006-30.04.2011, iar serviciile din facturile mai sus menționate sunt aferente perioadei:01.05.2011- 28.02.2013.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu au fost prezentate nici situații de lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte ce lucrări de întreținere sau reparații s-au realizat efectiv pentru fiecare mijloc fix în parte, tariful perceput pe fiecare lucrare, pe situațiile anexate facturilor, prezentate organelor de inspecție fiscală, fiind menționat doar revizuire sau reparație la cu precizarea denumirii și numărului de inventar al mijlocului fix la care s-a prestat serviciul respectiv și valoarea fără TVA și TVA pe total revizie sau reparație pentru fiecare mijloc fix.

Au fost încălcate astfel prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“...- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Nefiind prezentate documentele din care să rezulte ce lucrări de întreținere sau reparații s-au realizat efectiv pentru fiecare mijloc fix în parte nu s-a justificat “prestarea efectivă a serviciilor”, nefiind dovedită nici “necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate”, întrucât, începând cu 01.02.2008 serviciul de alimentare cu energie termică în municipiul ... a fost preluat de către ... SA ..., în perioada verificată X SA nemaînscriind venituri din furnizarea de energie termică sau apă, ci doar venituri scutite de TVA din închiriere de spații.

Așa cum se arată în adresa nr. ... / ...2009 a SP ... IPURL către ... SA: “Bunurile din patrimoniul SC X SA în faliment care deservește și fac parte integrantă din sistemul centralizat de alimentare cu energie termică, sunt exploatate în prezent de către unitatea dumneavoastră (... SA), în calitate de concesionar al serviciului de distribuție a energiei termice. Întrucât aceste bunuri sunt în funcțiune, este necesară paza, întreținerea și repararea lor pentru a funcționa la capacitatea normală.”

Rezultă deci că toate cheltuielile cu întreținerea și repararea mijloacelor fixe respective sunt necesare în vederea funcționării acestora în scopul desfășurării de operațiuni taxabile pentru ... SA și nu pentru X SA.

În aceste condiții, având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de I SRL către X SA în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

... IPURL ..., prin practician coordonator ..., a fost desemnat lichidator judiciar al S X SA ..., în baza sentinței nr. ... / ... / ...2008 din data de ...2008 a Tribunalului ... pronunțată în dosarul nr. ... / ... / ...2008 prin care s-a dispus deschiderea procedurii falimentului prevăzută de Legea nr.85/2006, asupra debitoarei SC X SA ... cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., înmatriculată la ORC sub nr. ..., C.I.F.

SC X SA din ..., în faliment, prin lichidator judiciar SP ... IPURL din ..., are sediul în ..., str. ..., nr. ..., cam. ..., jud. ..., C.I.F. ..., fiind reprezentată de dna. ..., în calitate de practician coordonator.

Perioada verificată a fost 01.06.2011 - 30.06.2013.

III.1. Referitor la aspectele de ordin procedural invocate de petentă;

Petenta susține că prin înștiințarea pentru discuția finală, s-a stabilit ca termen pentru aceasta tot data de ...2013, ora 12:00, un termen nerealist și imposibil de îndeplinit, atâta timp cât lichidatorul judiciar nu a avut posibilitatea studierii proiectului raportului de inspecție fiscală pentru a putea uza de dreptul de a depune înscrisurile necesare pentru susținerea punctului de vedere.

Petenta susține că organul fiscal a încălcat prevederile art.107 alin.3 din OG 92/2003, respectiv i-a încălcat obligația de a prezenta în timp util concluziile înserate în proiectul de inspecție fiscală.

Petenta susține că organul fiscal i-a încălcat dreptul de a administra probele necesare, potrivit prevederilor art.49 și art.50 din OG 92/2003, petenta arătând că deține toate înscrisurile necesare pentru a dovedi că cele consemnate în proiectul raportului de inspecție fiscală nu corespund cu starea de fapt:

- deține procesul verbal de predare în custodie a bunurilor rămase în proprietatea SC X SA, aflate în punctele termice de pe raza municipiului ..., custodie care este gratuită și subzistă pe întreaga perioadă de la încheiere până la vânzarea bunurilor în cadrul procedurii falimentului;
- deține devizele de lucrări în baza cărora au fost emise facturile menționate în raportul de inspecție fiscală;
- deține un act adițional pentru prelungirea contractului de prestării servicii.

În fapt, discuția finală asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală a fost programată pentru data de ...2013 la sediul ... IPURL, înștiințarea pentru discuția finală fiind înregistrată la SP ... IPURL sub nr. ... / ...2013.

Cu această ocazie a fost prezentat și Proiectul raportului de inspecție fiscală înregistrat la SP ... IPURL sub nr. ... / ...2013, în conformitate cu prevederile art.107 alin.(2) din OG. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.”

Întrucât în urma inspecției fiscale baza de impozitare a TVA a suferit modificări, iar reprezentantul SP ... IPURL, dna. ..., nu a notificat renunțarea la dreptul de a-și exprima punctul de vedere, s-a acordat contribuabilului dreptul de a-și exprima opinia cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile alin.(4) și (5) ale art.107 din OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“ (4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

Punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală a fost consemnat de reprezentantul SP ... IPURL – lichidator judiciar al X SA, în adresa nr.../.../2012, înregistrată la AJFP ... sub nr. ... / ...2013 și la AIF sub nr. ... / ...2013.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală, este înserată opinia organelor de inspecție fiscală față de punctul de vedere al reprezentantului societății, astfel:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că afirmația reprezentantului SP ... IPURL – dna. ..., că organul fiscal s-a limitat a întocmi proiectul raportului de inspecție fiscală numai pe baza documentelor depuse inițial în susținerea cererii de rambursare a TVA este neconformă cu realitatea întrucât inițial s-au prezentat spre verificare jurnalele de vânzări și cumpărări și facturile de achiziție și livrare aferente perioadei verificate, precum și o copie după Sentința nr.../.../2012 a Tribunalului ... –Secția a II Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal.

Întrucât verificarea s-a efectuat la sediul AJFP ..., dna. ... a fost contactată telefonic de către organele de inspecție fiscală fiind solicitate și alte documente, respectiv: registrul jurnal, actele de casă și bancă, contractul de prestări servicii încheiat cu I SRL, situația analitică a mijloacelor fixe aflate în patrimoniul X SA, situații de lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte ce lucrări de revizii sau reparații s-au efectuat de către I SRL, în perioada supusă verificării, pentru fiecare mijloc fix în parte.

În data de 12.08.2013, dna. ... s-a prezentat la sediul AJFP ... și a prezentat organelor de inspecție fiscală o parte a documentelor solicitate, nefiind însă prezentate situații de lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte ce lucrări de întreținere sau reparații s-au realizat efectiv de către I SRL, pentru fiecare mijloc fix în parte, tariful perceput pe fiecare lucrare, etc. pe situațiile prezentate organelor de inspecție fiscală în data de 12.08.2013, ca fiind anexe la facturile emise de I SRL în perioada supusă verificării, fiind menționat doar revizuire sau reparație la cu precizarea denumirii și numărului de inventar al mijlocului fix la care s-a prestat serviciul respectiv, valoarea fără TVA și TVA pe total revizie sau reparație pentru fiecare mijloc fix.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea documentelor prezentate, dna. ... fiind înștiințată verbal cu aceasta ocazie (respectiv în data de 12.08.2013), ca prin documentele prezentate nu se justifică dreptul de deducere a TVA din facturile emise de I SRL.

La data respectivă i s-a adus la cunoștință și că urmează a se întocmi proiectul raportului de inspecție fiscală în care se va menționa acest aspect și înștiințarea pentru discuția finală și de comun acord s-a stabilit că data pentru discuția finală să fie înainte de 19.08.2013, întrucât urmează să plece în concediu de odihnă. Ținând seama de acest aspect în data de ...2013 dna. ... a fost contactată telefonic și informată că data discuției finale a fost stabilită pentru ...2013 și numai după ce aceasta a confirmat că este prezenta la sediul SP ... IPURL pentru a discuta cu organele de inspecție fiscală, a fost întocmită înștiințarea pentru discuția finală.

Atât înștiințarea pentru discuția finală, cât și proiectul raportului de inspecție fiscală au fost prezentate de organele de inspecție fiscală în data de ...2013, personal dnei. ..., care a notificat intrarea acestora și a completat cu aceasta ocazie și declarația pe proprie răspundere din care rezultă că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și că acestea au fost restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale.

Deși în proiectul raportului de inspecție fiscală adus la cunoștința dnei. ... erau menționate motivele de fapt și temeiurile de drept pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA din facturile emise de I SRL, la data prezentării proiectului organele de inspecție fiscală nu au fost înștiințate că societatea ar mai deține și alte documente care ar putea justifica dreptul de deducere a TVA și nici nu s-au prezentat cu aceasta ocazie astfel de documente, aceste documente nefiind anexate nici punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală depus de reprezentantul SP ... IPURL la AJFP ... sub nr. ... / ...2013.

Având în vedere cele menționate și ținând seama de faptul că neacordarea dreptului de deducere a TVA a fost motivată de organele de inspecție fiscală în proiectul raportului de inspecție fiscală nu numai prin lipsa documentelor prin care să se justifice realitatea prestării serviciilor de întreținere și reparații a mijloacelor fixe, ci și prin faptul că nu s-a justificat prestarea acestora în beneficiul SC X SA în scopul utilizării în folosul de operațiuni taxabile, iar în punctul de vedere mai sus menționat reprezentantul SP ... IPURL nu face nici o referire la acest aspect, s-a considerat ca motivațiile invocate nu sunt de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în proiectul raportului de inspecție fiscală, acestea fiind preluate ca atare în raportul de inspecție fiscală.

În consecință, organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art.49, art.50 și art.107 alin.(3) din OG 92/2003, neputându-se reține faptul că s-au încălcat aspecte de ordin procedural.

III.2. Cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, evidențiată în facturile emise de prestatorul SC I SRL ..., reprezentând

contravaloare lucrări de întreținere, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că aceste lucrări de întreținere nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, petenta în această perioadă nu a înregistrat venituri din operațiuni taxabile TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată (01.06.2011-30.06.2013), neacoperită de Contractul de prestări servicii nr. ... / ...2006 care are o durată de 5 ani, respectiv din 01.05.2006 - 30.04.2011, I SRL a facturat către X SA, lucrări de întreținere și reparații la instalațiile de alimentare cu energie termică pentru încălzire, în valoare totală de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, după cum urmează :

- factura nr. .../...2011 în valoare totală de ... lei din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea “lucrări întreținere luna mai 2011- iunie 2011 conform situației anexate”

- factura nr. .../...2011 în valoare de ... lei din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea “lucrări întreținere lunile iulie 2011–august 2011 conform situației anexate”

- factura nr. .../...2011 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea “lucrări întreținere lunile septembrie 2011–octombrie 2011 conform situației anexate”

- factura nr. .../...2012 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea “lucrări întreținere lunile noiembrie 2011–decembrie 2011 conform situației de plată”

- factura nr. .../...2012 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea “lucrări întreținere lunile ianuarie 2012–februarie 2012 conform situațiilor de plată”

- factura nr. .../...2012 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea “lucrări întreținere lunile martie–aprilie 2012 conform situației anexate”

- factura nr. .../...2012 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea “lucrări întreținere lunile mai-iunie 2012 conform situației anexate”

- copie factura .../...2012 în valoare de ... lei , din care TVA în valoare de ... lei cu mențiunea “lucrări întreținere lunile iulie-august 2012 conform situației anexate”

- factura nr. .../...2013 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei cu mențiunea “lucrări întreținere lunile septembrie 2012–noiembrie 2012 conform situației anexate”

- factura nr. .../...2013 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei cu mențiunea “lucrări întreținere luna noiembrie 2012 conform situației de plată”

- factura nr. .../...2013 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei cu mențiunea “lucrări întreținere luna decembrie 2012 conform situației de plată”

- factura nr. .../...2013 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea "lucrări întreținere luna ianuarie 2013 conform situației de plată"
- factura nr. .../...2013 în valoare de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, cu mențiunea "lucrări întreținere luna februarie 2013 conform situației de plată"

Pe facturi nu se specifică contractul în baza căruia au fost prestate serviciile și nu a fost prezentat organelor de inspecție un alt contract în afara Contractului nr. ... / ...2006, care are o durată de 5 ani, respectiv din 01.05.2006-30.04.2011, iar serviciile din facturile mai sus menționate sunt aferente perioadei:01.05.2011- 28.02.2013.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu au fost prezentate nici situații de lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte ce lucrări de întreținere sau reparații s-au realizat efectiv pentru fiecare mijloc fix în parte, tariful perceput pe fiecare lucrare, pe situațiile anexate facturilor, prezentate organelor de inspecție fiscală, fiind menționat doar revizuire sau reparație la cu precizarea denumirii și numărului de inventar al mijlocului fix la care s-a prestat serviciul respectiv și valoarea fără TVA și TVA pe total revizie sau reparație pentru fiecare mijloc fix.

Au fost încălcate astfel prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții, având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de I SRL către X SA în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, SC X SA ... susține că numai dintr-o eroare organul fiscal a reținut că petenta nu are dreptul la deducere a TVA în sumă de ... lei, aferent valorii facturilor achitate către SC I SRL.

Petenta susține că organul fiscal, în mod greșit, neîntemeiat pe probe, a reținut că lucrările nu au fost prestate.

Contestatoarea arată faptul că, SC E SA a preluat numai bunurile aflate în domeniul public al municipiului ... și întrucât mijloacele fixe rămase în patrimoniul SC X SA sunt indispensabile sistemului de producere și distribuție a energie termice, trebuia să asigure buna funcționalitate a acestora.

Petenta arată că regimul deducerilor a fost reglementat și prin legislația română, în spiritul normelor europene. Prin această prevedere, petenta susține că dreptul la deducerea TVA este confirmat, păstrându-se dreptul de deducere chiar dacă nu desfășoară activități economice, din motive obiective, cum este cazul societății intrate în faliment.

SC X SA a anexat la contestație:

-copie după actul adițional nr. 4 la contractul de prestări servicii nr. ... / ...2006, care prevede modificarea prevederilor art. 3 din contract în sensul că

prestatorul se obliga să presteze serviciile prevăzute la art. 2, așa cum a fost modificat prin actele adiționale anterioare, pe perioada nedeterminată, dar cel târziu la data valorificării bunurilor pe procedura falimentului;
-copii după devizele de lucrări în baza cărora au fost emise facturile;

În drept, prevederile CAP.10 Regimul deducerilor, la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

Art.145 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

a) operațiuni taxabile;...”

Art.146 *“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că, persoanele impozabile înregistrate ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

Legiuitorul a impus astfel, măsuri legale exprese pentru a se putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, cu toate că SC X SA a anexat contestației Actul adițional la Contractul de prestări servicii și devizele de lucrări pentru serviciile de întreținere și reparații a utilajelor, precum și devizele de lucrări în baza cărora au fost emise facturile, trebuie reținut faptul că motivul pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA din facturile emise de SC I SRL nu a fost numai neprezentarea acestor documente, ci și faptul că în perioada în care s-au efectuat lucrările de întreținere și reparații a utilajelor, utilajele respective au fost utilizate pentru obținerea de venituri impozabile de către SC E SA, întreținerea și reparațiile nefiind refacturate de către SC X SA către societatea care a utilizat utilajele și a obținut venituri din utilizarea acestora.

Mai mult, SC X SA, în perioada verificată a realizat venituri din servicii de închiriere spațiu, venituri pentru care societatea a beneficiat de scutire de TVA (fără drept de deducere) în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, iar potrivit evidenței contabile și jurnalelor de vânzări în această perioadă societatea nu a mai înregistrat alte venituri din operațiuni taxabile și ca atare nici TVA colectată.

Deci, chiar dacă petenta a prezentat documente din care reiese faptul că lucrările de întreținere și reparații au fost efectuate, acestea nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile de către SC X SA, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Referitor la susținerea petentei că regimul deducerilor a fost reglementat și prin legislația română, în spiritul normelor europene, susținând că dreptul la deducerea TVA este confirmat, păstrându-se dreptul de deducere chiar dacă nu desfășoară activități economice, din motive obiective, cum este cazul societății intrate în faliment, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit acestor prevederi dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal, nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, ori trebuie menționat:

- modificările aduse prevederilor art.45 din HG.nr. 44/2004 de aplicare a Legii nr.571/2003, prin HG. nr. 50/25.01.2012, invocate de petentă intră în vigoare începând cu luna februarie 2012, dar SC X SA a dedus și TVA aferentă facturilor emise de SC I SRL în anul 2011;
- aceste prevederi nu sunt aplicabile nici pentru TVA înscrisă în celelalte facturi, deoarece din devizele de lucrări anexate contestației rezultă că în cea mai mare parte s-au efectuat lucrări de reparații a utilajelor (uzate ca urmare a utilizării acestora de către SC ... SA) și așa cum menționează și petenta utilajele sunt indispensabile activității de distribuire a energiei termice și în viitor,

deci nu poate fi vorba de motive obiective, care nu depind de voința sa, întrucât SC E SA distribuitorul actual al energiei termice avea un interes major în menținerea acestora în stare de funcționare, ca atare întreținerea și repararea utilajelor putea să fie condiționată de suportarea cheltuielilor cu acesta activitate de către SC ... SA, motivele pentru care SC X SA a înregistrat doar cheltuieli cu întreținerea și reparațiile utilajelor fără a obține și venituri din operațiuni taxabile, nefiind obiective care nu depind de voința sa.

Astfel, argumentele contestatoarei, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât agentul economic nu a respectat legislația fiscală care condiționează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă și a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere TVA ale persoanei impozabile.

Rezultă evident că bunurile în speță nu au fost folosite pentru operațiuni taxabile ale SC X SA, în faliment. Astfel că operațiunile respective nu îndeplineau condițiile legale pentru a beneficia de deducere de TVA, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Față de aspectele invocate de către contestatoare, în raport de prevederile legale citate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă facturilor emise de I SRL către SC X SA în perioada 01.06.2011-30.06.2013 în sumă de ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SA din ..., în faliment, prin lichidator judiciar SP ... IPURL din ..., împotriva Deciziei de impunere ... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP ... – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2013, pentru suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SP ... IPURL din ..., lichidator judiciar pentru SC X SA din ..., în faliment;
- A.J.F.P. ... – Inspecția Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...