

## 036009NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../27.08.2009 înregistrată la direcție sub nr. .../27.08.2009, asupra contestației formulate de **S.C. XX S.R.L.**

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. ../17.07.2009** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../17.07.2009 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală și are ca obiect suma de **aa lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Constatând că în speta sunt indeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. XX S.R.L.**

**I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ../17.07.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ../17.07.2009, arătând următoarele:**

Obiectul contestației îl constituie taxa pe valoarea adăugată în sumă de aa lei respinsă la rambursare aferentă facturii seria ... nr. .../30.04.2009 emisă de SC W SRL.

S.C. XX S.R.L. colaborează cu S.C. W S.R.L. în baza contractului de prestări servicii nr. ../27.02.2005, contract încheiat deoarece S.C. XX S.R.L. a deschis un punct de lucru în localitatea BB cu activități de vopsitorie chimică și filatură. În această filatură au fost angajate persoane care s-au calificat în majoritate la locul de muncă, societatea nu are personal tehnic de specialitate, iar în vopsitorie este angajat un inginer chimist.

Administratorul S.C. W S.R.L., domnul AF, este persoana care are cunoștințele necesare în ceea ce privește producerea colecției de fire pentru anul următor de fabricație, producerea de mostre care se prezintă potențialilor clienți din Europa sau America, verificarea dacă produsele se realizează conform mostrelor. În fiecare lună este prezent în fabrică circa două săptămâni, în restul timpului asigurând comenzi privind desfacerea producției. Toate aceste lucrări nu le poate face o persoană din fabrică, care nu are experiență de lucru cu partenerii externi și care nu cunoaște cerințele pieții în domeniul filaturii.

Contractul are stabilite prețuri pentru operațiunile pe care le efectuează domnul AF. Prețul lucrărilor nu cuprinde deplasările pe care le face domnul AF, costul transportului cu avionul, cazarea la hotel și alte cheltuieli necesare realizării obiectului contractului, aceste cheltuieli nu sunt din contul S.C. XX S.R.L.

Organul de inspecție fiscală menționează în decizia de impunere că prestările de servicii facturate pentru lunile mai 2009 și iunie 2009 nu au fost efectiv prestate, factura nedobândind calitatea de document justificativ. Rambursarea T.V.A. este aferentă lunii mai 2009, deci prestarea pentru lunile

aprilie 2009 și mai 2009 era efectuată. De asemenea, în data de 17.04.2009 s-a plătit către S.C. W S.R.L. suma de bb lei, pentru care trebuia întocmită factura conform art. 134 alin.(2) lit. b) din Codul fiscal. S-au respectat și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, deoarece factura a urmat o operațiune economico – financiară și anume o încasare în avans a serviciilor contractate.

Organul fiscal nu a observat ca la data controlului numai suma de cc ei era trecută pe costuri, suma de dd lei era în contul 471, cheltuieli în avans, conform bilanței analitice pe luna mai 2009 anexată la actul de control. La data înregistrării facturii s-au făcut următoarele înregistrări contabile:

% = 401	bb
4426	aa
628	cc
471	dd

Pentru a justifica prestările de servicii efectuate de S.C. W S.R.L. petenta a răspuns printr-o notă explicativă dată în data de 14.07.2009, la o zi după ce a completat punctul de vedere al contribuabilului, data la care nu stia că va fi respinsă la rambursare taxa în sumă de aa lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că în programul de lucru anual pentru luna aprilie 2009 sunt prevăzute activități precum aducere mostre colonia BB și verificare producție și calitate, dar nu au fost prezentate documente semnate și ștampilate. Domnul AF lucrează efectiv în fabrica din BB, verifică permanent calitatea lucrărilor în timp ce se execută și nu la faza finală când produsul este gata. În raportul de lucru pe care îl întocmește domnul AF se specifică pentru fiecare operațiune prestată prețul și valoarea totală. În programul de lucru care se face la începutul anului nu sunt cuprinse toate fazele de lucru, acestea depinzând și de comenzile pe care le avem în lucru. Răspunderea domnului AF este mai mare decât o semnătură, el răspunzând dacă societatea ar avea probleme cu marfa exportată, dar pâna acum nu s-a întors nu un refuz de marfă de la clienți.

Domnul AF prestează serviciile la punctul de lucru al SC XX SRL, creează mostrele în fabrica din BB din materialele aparținând SC XX SRL, iar mostrele sunt trimise pe cheltuiala SC XX SRL. În raportul de lucru nu este cuprins costul transportului mostrelor care nu este relevant, importante fiind aceste mostre.

Domnul AF face călătoriile în Europa, Norvegia și S.U.A. în calitate sa de reprezentant al societății cu care SC XX SRL are contract de prestări de servicii, în contract nefiind prevăzută justificarea cheltuielilor pe care le face prestatorul în vederea realizării obiectului contractului. Pentru a crea o mostră de fir prestatorul desfășoară mai multe activități, dar petenta plătește o bucată de mostră creată.

La nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală s-a anexat o listă cu salariații societății din care rezultă că nu sunt angajați specialiști cu experiență în filatură, în producerea de mostre, în obținerea de comenzi din alte țări. SC XX SRL lucrează exclusiv pentru export, are 75 de salariați și încasează în medie peste .. euro pe lună. Această producție nu se poate

realiza fără un specialist, în condițiile în care pe piață este o concurență mare și sunt puține filaturi care rezistă.

Organele de inspecție fiscală trebuiau să mergă la fabrica de la BB pentru a se lămuri în legătură cu modul de lucru în filatură.

SC XX SRL și-a achitat obligațiile fiscale în termen și a plătit taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii care face obiectul contestației.

În consecință, S.C. XX S.R.L. consideră că în mod nejustificat i s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de aa lei.

**II. Activitatea de Inspecție Fiscală** a emis pentru S.C. XX S.R.L. în data de 17.07.2009, **Decizia de impunere nr. .. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, potrivit careia:

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, la punctul 2.2.1 „Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare” se menționează următoarele:

- perioada verificată: 01.05.2009 – 31.05.2009;
- aa lei – taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

• La punctul **2.2.2 „Motivul de fapt”** se menționează:

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de aa lei nu s-a acordat drept de deducere. Această sumă este aferentă facturii seria .. nr. ../30.04.2009 în sumă totală de bb lei emisă de SC W SRL , reprezentând prestări servicii pentru lunile aprilie 2009, mai 2009 și iunie 2009, în baza Contractului nr. ../27.02.2005.

Obiectul contractului îl constituie:

- colectarea mostrelor de la clienți și aducerea lor la fabrica din BB;
- verificarea calității culorilor de pe produsele de export și compararea lor cu mostrele de la beneficiari;
- controlul producției și a mostrelor, expedierea lor la potențialii clienți externi;
- verificarea calității manoperei efectuată de SC YY SRL, pregătirea exportului la SS, verificarea documentelor de export.

Prețul prestărilor de servicii va fi de 5.000 euro pe luna.

SC W SRL este reprezentată de domnul AF din Italia în calitate de administrator. La data de 30.04.2009, data emiterii facturii nr. ..., prestările de servicii pentru lunile mai și iunie 2009 nu au fost efectiv prestate, factura respectivă nedobândind calitatea de document justificativ:

- conform prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată „Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”;
- conform prevederilor art. 146 alin.(1) lit.a) coroborat cu art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care precizează „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management,

consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- 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.”;

- conform Deciziei nr. V/2007 Înalta Curte de casație și Justiție – Secțiunile Unite a decis că „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu 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 T.V.A. ”

Pentru a constata dacă prestările de servicii înscrise în factura nr. .../30.04.2009 sunt efectiv prestate s-a luat o nota explicativă doamnei CC, în calitate de împuternicit al SC XX SRL. Din raportul de activitate lunar întocmit de SC W SRL (anexă la nota explicativă), activitățile desfășurate sunt:

- fir imprimat în lună din mostre colectate – preț ..leu/kg;
- mostre colectate trimise la clienți externi – preț .. lei/nr. mostre;
- verificare culoare produse – preț .. lei/nr. mostre;
- verificare culoare imprimat – preț .. lei/nr. mostre;
- nou fir pentru colecție toamnă/iarnă – preț ... lei/nr. mostre.

La raportul de activitate sunt anexate liste în care sunt înșiruite pe zile articole, utilaje, cantități, partide și un singur client extern – SS Italia. În anexa la contractul de prestări servicii nr. ../27.02.2005, denumită “Programul de lucru an 2009”, se specifică la luna aprilie “Aducă la BB mostre Colonia, verifică producție și calitate”, activitate pentru care reprezentantul SC W SRL nu a prezentat niciun document justificativ, iar la luna iunie se specifică “Verificare mostre culori trimise din BB”, activitate justificată de doamna CC (răspuns la întrebarea nr. 7 din nota explicativă) cu facturile emise de curieri VPS și TNT România. Menționăm că aceste facturi sunt emise pentru cumpărător SC XX SRL nu pentru SC W SRL.

La întrebarea nr. 6 din nota explicativă – dacă administratorul SC W SRL, domnul AF întocmește un document prin care să ateste pentru SC XX SRL, calitatea culorilor, controlul producției, colectarea mostrelor, calitatea manoperei etc. s-a răspuns: “Nu semnez”. La punctul 2 din raportul pe luna mai 2009, se precizează că pentru a face mostre, administratorul SC W SRL face călătorii la clienții din Europa , Norvegia și S.U.A., călătorii nejustificate cu documente justificative.

În conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 organul fiscal este îndreptățit să aprecieze că prestările de servicii înregistrate în baza facturii nr. .../30.04.2009 nu sunt efectiv prestate deoarece factura este întocmită în luna aprilie și pentru prestările de servicii care se vor efectua în

luna mai și iunie 2009, rapoartele de activitate nu conțin documente semnate și ștampilate care să facă dovada prestării efective a serviciilor.

• La punctul 2.1.3 „Temeiul de drept” sunt înscrise următoarele acte normative:

- Legea contabilității nr. 82/1991 – art. 6 alin.(1) – înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor efectuate fără a deține document justificativ;
- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – art. 146 alin.(1) lit. a) – nu au la bază documente întocmite conform prevederilor legale;
- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – art. 21 alin.(4) – justificarea realității serviciilor prestate de furnizori;
- H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal – pct. 48 – cheltuieli cu prestări servicii nejustificate cu situații de lucrări, nedeductibile fiscal;
- Decizia nr. V/2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție;
- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală – art. 6 –exercitarea dreptului de apreciere.

**Decizia de impunere nr. ..../17.07.2009 are ca anexa *Raportul de inspectie fiscala nr. ..../17.07.2009* în care la Capitolul III punctul 2 “Constatări fiscale – Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” se precizează:**

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de aa lei nu s-a acordat drept de deducere. Această sumă este aferentă facturii seria ... nr. ..../30.04.2009 în sumă totală de bb lei emisă de SC W SRL, reprezentând prestări servicii pentru lunile aprilie 2009, mai 2009 și iunie 2009, în baza Contractului nr. ../27.02.2005. SC XX SRL nu a făcut dovada ca serviciile au fost efectiv prestate.

**III.** Luând în considerare motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Cauza supusă soluționării este dacă S.C. XX S.R.L. poate beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de aa lei aferentă unor servicii, în condițiile în care contestatoarea nu face dovada că serviciile respective au fost efectiv prestate.**

**În fapt**

S.C. XX S.R.L. a încheiat cu SC W S.R.L. contractul de prestări servicii nr. ..../27.02.2005 actualizat la 01.08.2007, obiectul contractului constituindu-l colectarea mostrelor de la clienți și aducerea lor la fabrica din BB; verificarea calității culorilor de pe produsele de export și compararea lor cu mostrele de la beneficiari; controlul producției și a mostrelor, expedierea lor la potențialii clienți externi; verificarea calității manoperei efectuată de SC YY SRL, pregătirea exportului la SS, verificarea documentelor de export. În data de 10 ianuarie 2009 părțile au încheiat o anexă la contractul din 2005 “Programul de lucru an 2009” care cuprinde activitățile programate a se efectua în anul 2009, detaliat pe fiecare lună în parte.

Cu factura nr. ... din 30.04.2009 prestatorul SC W S.R.L. a facturat beneficiarului S.C. XX S.R.L. "Prestări servicii conform contract ./2005 trimestrul II 2009" în valoare de bb lei și T.V.A. aferentă în sumă de aa lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că SC XX SRL nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adugată în sumă de aa lei, întrucât factura este întocmită în luna aprilie 2009 și pentru prestările de servicii care se vor efectua în luna mai și iunie 2009, rapoartele de activitate nu conțin documente semnate și ștampilate care să facă dovada prestării efective a serviciilor.

*Petenta* contestă măsura organelor de inspecție fiscală, motivând că în data de 17.04.2009 s-a plătit către S.C. W S.R.L. suma de bb lei, pentru care trebuia întocmită factura, factură ce a urmat o operațiune economico – financiară și anume o încasare în avans a serviciilor contractate. Contestatoarea mai precizează că domnul AF, administratorul S.C. W S.R.L., este persoana care prestează serviciile contractate.

**În drept,**

**Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, reglementează următoarele:

Art. 145

„(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;(...) ”

Art. 146 alin.(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);(...) ”*

**Referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare**, prevede următoarele:

Art.6

„Exercitarea dreptului de apreciere

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.”

Art.7 alin.(2)

„Rolul activ

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.”

Referitor la prezentarea de înscrisuri, art. 56 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„În vederea **stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal** registre, evidențe, **documente de afaceri și orice alte înscrisuri**. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

Referitor la sarcina probei, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

Art. 64

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Art. 65

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

**Legea contabilității nr. 82/1991, republicată** la art. 6 alin.(1) stipulează următoarele: “Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Față de motivele de fapt și de drept, reținem următoarele:

Potrivit dispozițiilor legale invocate în drept, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor, numai dacă serviciile respective îndeplinesc mai multe condiții cumulative, și anume: *serviciile au fost prestate efectiv*, au legătură cu activitatea economică a persoanei achizitoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

*În lumina acestor considerente, organele fiscale au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că serviciile au fost efectiv prestate, deductibilitatea T.V.A. fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond cât și a celor de formă.*

În cazul de față petenta își susține contestația pe deținerea contractului de prestări servicii, a unui program de activități pentru anul 2009, a faptului că s-a plătit către S.C. W S.R.L. suma de bb lei pentru care trebuia întocmită

factura, factură ce a urmat o operațiune economico – financiară și anume o încasare în avans a serviciilor contractate.

*Niciunul din documetele anterior amintite nu constituie o dovada obiectivă care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor înscrise în acestea. A lega dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată doar de condițiile de formă, ar însemna, prin reducere la absurd, că persoanele impozabile își pot deduce taxa aferentă achizițiilor doar în baza unor documente formale, fără legătură cu substanța tranzacției, ceea ce ar conduce în final la eludarea condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să aibă loc în realitate.*

Având în vedere că S.C. XX S.R.L. nu a prezentat nicio dovadă obiectivă care să demonstreze că serviciile contractate au fost efectiv prestate, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1) si art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

#### **DECIDE :**

*Respingerea* ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. XX S.R.L.** pentru suma de **aa lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacată la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.