

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a înregistrat sub nr. .../16.01.2009 contestația nr..../16.01.2009 formulată de **S.C. X** avand C.U.I. RO ... si sediul în

În vederea întocmirii referatului cu propuneri de soluționare, precum si completarii dosarului cauzei cu documentele necesare solutionarii contestatiei, aceasta a fost transmisă Activitatii de Inspectie Fiscala Neamt, cu adresa nr..../22.01.2009 inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt sub nr..../22.01.2009, care a retransmis-o directiei generale spre competență soluționare, cu adresa nr. .../28.01.2009 inregistrata la D.G.F.P. Neamt sub nr..../28.01.2009.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei nr..../08.12.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si are ca obiect masura neaprobarii la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de **...lei**.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) litera a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. X** din ..., judetul Neamt.

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr..../08.12.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala inregistrat sub acelasi numar, intrucat nu a fost acordat drept de deducere si implicit nu a fost aprobata la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei compusa din:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei inscrisa in factura seria ... nr..../29.09.2008 emisa de S.C. Y.;

- taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei inscrisa in factura seria ... nr..../04.09.2008 emisa de S.C. Z

In sustinerea contestatiei S.C. Xdin ... aduce urmatoarele argumente:

Referitor la suma de ...lei aferenta facturii seria ... nr..../29.09.2008 emisa de S.C. Y:

- la baza emiterii acesteia a stat decontul justificativ cuprinzand lucrarile efectuate conform contractelor nr.../03.01.2008 si nr..../18.08.2008, incheiate intre S.C. X si S.C. Y. Astfel, potrivit punctului 2.8.2. al acestor contracte, platile nu sunt efectuate lunar, avand in vedere caracterul discontinuu de incasare a onorariilor in procesul insolventei, factura urmand a fi emisa in baza decontului acceptat si in urma incasarii onorariilor de la societatile aflate in insolventa;

- in mod eronat, echipa de inspectie fiscala a consemnat ca pe durata controlului societatea a prezentat un decont pentru un numar de 48 de societati comerciale, diferit de cel care a stat la baza intocmirii facturii care cuprindea un numar de 46 de societati. De fapt, al doilea decont reprezinta o anexa la nota explicativa, o defalcare suplimentara a decontului ce a stat la baza intocmirii facturii nr.../29.09.2008 si nu un alt decont;

- mentiunea organului de inspectie cu privire la faptul ca nu se justifica facturarea serviciilor de contabilitate pentru societatile aflate in insolventa, intrucat acestea au depus la organul fiscal declaratii de inactivitate, este eronata, avand in vedere faptul ca pe perioada insolventei au loc operatiuni de valorificare de bunuri, incasare de sume si depunere in conturi bancare, plati diverse catre creditorii si furnizori de servicii (paza, publicitate, experti, evaluatori, comisioane bancare, etc), operatiuni care se inregistreaza in contabilitate;

- factura nu poate fi considerata centralizatoare, in sensul Codului fiscal, avand in vedere ca lucrarile efectuate precum sortarea in vederea arhivarii, analize pentru intocmirea raportului cauze si imprejurari, raportul final si situatiile finale nu sunt lucrari care se intocmesc in fiecare luna, de cele mai multe ori astfel de lucrari avand o durata mai mare de o luna. Lucrarile efectuate in avans sunt lucrarile care se desfasoara pe parcursul a mai multor luni si care se predau la instanta pana la finele anului;

- in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(4) din Codul fiscal, faptul generator a avut loc la data intocmirii si acceptarii situatiei de lucrari, in speta la data acceptarii decontului intocmit in baza pct.2.8.2. din contractele nr.2/03.01.2008 si nr.9/18.08.2008. Avand in vedere acest aspect, exigibilitatea taxei, asa cum este prevazuta la art.143 alin.(2) din Codul fiscal, a intervenit la data la care are loc faptul generator;

- referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art.145 din acelasi act normativ, acesta ia nastere in urma intocmirii facturii fiscale nr.../29.09.2008, in baza decontului din data de 25.09.2008, pentru lucrari intocmite si in curs de intocmire dar nefinalizate din motive obiective.

Referitor la suma de ... lei aferenta facturii seria VED nr.../04.09.2008 emisa de S.C. Z

- in conformitate cu prevederile pct.47 din O.M.E.F.nr.3512/2008, deducerea taxei pe valoarea adaugata s-a facut de pe o factura in xerocopie pe care furnizorul a in scris mentiunea „conform cu originalul”, aceasta purtand semnatura si ștampila emitentului;

- in mod eronat organul de inspectie fiscala a mentionat ca deducerea s-a facut dupa factura seria VED nr.../04.09.2008, prezentata in xerocopie, fara a se face referire la mentiunea in scrisa in aceasta. Pentru confirmarea legalitatii si veridicitatii celor in scris in factura, organul de inspectie fiscala avea posibilitatea efectuării unui control incrucisat la societatea emitenta.

In consecinta, petenta solicita admiterea contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr.../08.12.2008 si aprobarea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ...lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.../08.12.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala avand la baza Raportul de inspectie fiscala inregistrat cu acelasi numar, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Neamt nu au admis la deducere si implicit nu au aprobat la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei.

Referitor la „Motivele de fapt”, la capitolul 4.2. al deciziei de impunere se precizeaza:

- suma de ... lei reprezentand TVA deductibila inscrisa in factura seria VED nr.... din data de 04.09.2008 nu a fost acceptata la deducere, intrucat la inspectia fiscala a fost prezentata factura in xerox copie;

- suma de ...lei reprezinta TVA deductibila inscrisa in factura seria ... nr.../29.09.2008 emisa de S.C. Y. ..., reprezentand prestari servicii (tinerea evidentei contabile, depunerea la organul fiscal teritorial a declaratiilor, deconturilor si situatiilor financiare finale, analiza pentru raport cauze si sortare documente pentru arhivare).

La aceasta factura societatea a anexat un decont din data de 25.09.2008 in valoare de lei fara TVA, cuprinzand lucrari efectuate in baza contractului incheiat intre parti si care se refera la un numar de 46 de societati comerciale aflate in patrimoniul S.C.X.

In timpul inspectiei fiscale contribuabilul a prezentat un alt decont cuprinzand aceleasi lucrari efectuate si avand aceeasi valoare, in sa care se referea la un numar de 48 de societati, decont ce a fost defalcat pentru servicii efectuate in baza contractului nr.../15.08.2008 (cu valabilitate de la 01.09.2008) si distinct servicii efectuate in baza contractului nr.../03.01.2008 (cu valabilitate pana la data de 31.08.2008).

Prin Nota explicativa luata in timpul controlului, reprezentantul societatii a dat explicatii diferite cu privire la ce reprezinta serviciile prestate, data efectuarii acestora si tarifele practicate, respectiv:

- pentru activitatile care exced obiectul de activitate, societatea angajeaza personal de specialitate, plata serviciilor urmand a se face de catre lichidator dupa incasarea sumelor convenite din procesul de lichidare, avand in vedere caracterul discontinuu de incasare a onorariilor;

- decontul din data de 25.09.2008, in baza caruia s-a intocmit factura nr.../21.09.2008, cuprinde lucrari efectuate in baza contractului nr.../03.01.2008 si lucrari efectuate in baza contractului nr.../15.08.2008, din care o parte se refera la perioada septembrie – decembrie 2008, reprezentand o incasare in avans, in sa nu prezinta dovada platii avansului si factura intocmita pentru avansul incasat;

- referitor la contractul nr.../15.08.2008, precizeaza ca lucrarile efectuate in baza acestui contract au fost facturate in avans pana la sfarsitul

anului (fara a face dovada cu documente), iar serviciile privind sortarea, arhivarea si depozitarea acestora au fost facturate pentru o perioada mult mai mare care depaseste cu mult anul in curs;

-nu explica modul in care au fost stabilite tarifele practicate.

Din analiza bazei de date existente la organul fiscal teritorial ... s-au constatat o serie de neconcordante in sensul ca in contractul nr.../2008 sunt prevazute servicii de contabilitate, in conditiile in care societatile au declaratii de inactivitate pe anul 2008, cu exceptia S.C. si S.C. Referitor la termenele de depunere a declaratiilor trimestriale 100 si 300, din nota anexa se constata ca toate societatile depun declaratiile la trimestru, in luna septembrie neexistand termen de depunere a declaratiilor trimestriale, primul termen de declarare de la data cand agentul economic a devenit platitor de TVA fiind data de 25.10.2008.

Factura nr.../29.09.2008 a fost intocmita pe total valoare, fara a se defalca serviciile in functie de data la care au fost efectuate sau data la care s-a incasat avansul si pentru care trebuia intocmita factura separat, in conformitate cu prevederile art.150 alin.(5) lit.d) din Legea nr.5.../2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe factura nu s-au mentionat numarul si data contractului si alte elemente definitorii cu privire la serviciile facturate iar facturarea serviciilor trebuia facuta cel tarziu in cea de-a 15 zi a lunii urmatoare celei in care intervine faptul generator, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.

Totodata factura nu are calitatea de factura centralizatoare intrucat nu sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

-sa se refere la livrari de bunuri sau prestari de servicii pentru care faptul generator al taxei ia nastere intr-o perioada ce nu depaseste o luna calendaristica;

-toate documentele emise la data livrarii sau prestarii de servicii sa fie anexate obligatoriu la factura centralizatoare.

In consecinta, prin deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de ...lei aferenta valorii totale inscrise in factura nr.../29.09.2008, S.C. X nu a respectat prevederile legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere, in sensul ca:

-pentru serviciile achizitionate (prestate) pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, trebuia sa aplice Regimul special de scutire;

-societatea trebuia sa-si exercite dreptul de deducere in momentul exigibilitatii taxei, care intervine la data la care are loc faptul generator, cu exceptia cazului cand factura se emite inainte de data la care intervine faptul generator sau la data la care se incaseaza avansul pentru platile in avans;

-societatea trebuia sa aiba in vedere ca faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau prestarii serviciilor, iar pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, faptul generator intervine la data emiterii situatiilor de lucrari, sau dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar;

-in deducerea taxei pe valoarea adaugata, contribuabilul era obligat sa tina evidenta contabila completa si corecta pentru toate operatiunile efectuate in desfasurarea activitatii sale care sa permita determinarea bazei de impunere, taxa aferenta operatiunilor taxabile, perioada de aplicare a regimului special de scutire, iar in decontul tva trebuia inregistrata suma taxei deductibile pentru care ia nastere dreptul de deducere in perioada fiscala de raportare;

-factura nu indeplineste conditiile de document justificativ din punct de vedere al deducerii taxei pe valoarea adaugata, in sensul ca nu contine toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare.

Referitor la „Temeiul de drept”, la capitolul 4.3. al deciziei de impunere sunt invocate:

-art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1), alin.(5) lit.d) si alin.(8), art.145 alin.(1), art.134¹ alin.(1) si alin.(4), art.152 alin.(1) si alin.(6), art.134² alin.(1) si alin.(2) lit.a) si b), art.156 alin.(1) si (2) si art.156² alin.(2) din Legea nr.5.../2003 cu modificarile si completarile ulterioare;

-pct.72 alin.(3) lit.a) si b) din H.G.nr.44/2004;

-O.M.F.P.nr.1040/2004;

-art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicata;

-O.M.F.P.nr.1850/2004;

-O.M.F.P.nr.29/2003.

Raportul de inspectie fiscala nr..../08.12.2008 a avut ca obiectiv, printre altele, verificarea taxei pe valoarea adaugata urmare a solicitarii contribuabilului de rambursare a soldului sumei negative de ... lei inregistrat in decontul de TVA aferent trimestrului III 2008 depus si inregistrat la Administratia Finantelor Publice ... sub nr..../27.10.2008 si la Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt sub nr..../29.10.2008.

Perioada supusa inspectiei pentru taxa pe valoarea adaugata a fost 01.09.2008 -30.09.2008, intrucat societatea a devenit platitoare de TVA incepand cu data de 01.09.2008 prin depasirea plafonului de incasari.

La inspectia fiscala nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ...lei, situatia diferentelor de TVA stabilite in urma inspectiei fiscale fiind prezentata in anexa nr.2 la raport.

In ceea ce priveste suma de ...lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii nr..../29.09.2008, organele de inspectie fiscala precizeaza ca nu s-a acordat drept de deducere pentru aceasta suma intrucat taxa pe valoarea adaugata a fost stabilita la intreaga valoare, nediferentiata pentru serviciile prestate in perioada de scutire, respectiv pana la data de 01.09.2008 si servicii prestate dupa aceasta data.

Totodata, se mentioneaza ca societatea poate solicita taxa pe valoarea adaugata din factura aferenta prestarilor de servicii efectuate sau de efectuat pentru perioada ulterioara inregistrarii ca platitor de TVA, prin decontul urmator, in conditiile in care se face corectarea acesteia.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este investita sa se pronunte daca S.C. X poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere si implicit de rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ...lei aferenta facturii seria ... nr..../29.09.2008 , in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au facut o analiza detaliata a documentelor prezentate de contestatoare in timpul inspectiei fiscale.

In fapt,

La data de 03.01.2008, S.C. S.C.X., in calitate de client si practician in insolventa, a incheiat cu S.C. Y., in calitate de executant-prestator, contractul de prestari servicii nr.2 privind tinerea contabilitatii, intocmirea si prezentarea conturilor anuale, prin care acesteia din urma ii revenea obligatia efectuarii anumitor lucrari, intre care:

-Raportul privind cauzele si imprejurarile ajungerii in stare de insolventa;

-Evidenta contabila pe perioada procedurii reorganizarii judiciare si/sau a falimentului;

-Intocmirea si depunerea declaratiilor si a deconturilor, conform vectorului fiscal al fiecarei societati debitoare;

-Intocmirea bilantului initial si a bilantului final;

-Intocmirea ordinelor de plata catre creditorii, bugete si furnizorii din timpul lichidarii;

-Intocmirea de rapoarte privind operatiunile de lichidare, necesare a fi prezentate comitetului sau adunarii creditorilor;

-Orice alte operatii, rapoarte si sinteze privind situatia economico-financiara a firmelor unde este desemnata administrator/lichidator judiciar, etc.

Potrivit punctului 2.8.2. al contractului, executantul – prestator factureaza prestatiile efectuate dupa acceptarea decontului intocmit de catre client prin semnarea acestuia.

Incepand cu data de 01.09.2008, S.C. X devine platitoare de TVA prin depasirea plafonului de incasari.

La data de 15.08.2008 intre cele doua societati este incheiat Contractul de prestari servicii nr.9 avand valabilitate incepand cu data de 01.09.2008, care inlocuieste Contractul de prestari servicii nr.2, avand insa acelasi obiect cu acesta din urma. Referitor la pretul contractului se precizeaza ca executantul-prestator nu va conditiona executarea lucrarilor de plata onorariilor convenite, iar caracterul platilor nu va fi lunar, clientul convenind cu executantul pe baza de decont, modul de decontare a lucrarilor in functie de fondurile de care dispune.

S.C. X... a solicitat organului fiscal rambursarea soldului negativ al taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, prin depunerea decontului de TVA pentru trimestrul III 2008 inregistrat la Administratia Finantelor Publice ... sub nr.../27.10.2008 si la Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt sub nr.../29.10.2008.

Organele de inspectie fiscala, prin Decizia de impunere nr.../08.12.2008 nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei inscrisa in factura seria ... nr.../29.09.2008 emisa de S.C. Y. ... reprezentand prestari servicii (tinerea evidentei contabile, depunerea la organul fiscal teritorial a declaratiilor, deconturilor si situatiilor financiare finale, analiza pentru raport cauze si sortare documente pentru arhivare) efectuate in baza contractelor nr.../03.01.2008 si nr.../15.08.2008 incheiate intre S.C.X... si S.C. Y.

La baza neadmiterii la deducere si implicit a neaprobarii la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ...lei au stat urmatoarele considerente:

- factura nr.../29.09.2008 a fost intocmita pentru intreaga valoare, fara a defalca serviciile in functie de data la care au fost efectuate sau data la care s-a incasat avansul si pentru care factura trebuia intocmita separat, in conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.5.../2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- pe factura nu s-au mentionat numarul, data contractului, precum si alte elemente definitorii cu privire la serviciile facturate, iar facturarea serviciilor trebuia facuta cel tarziu in cea de-a 15 zi a lunii urmatoare celei in care intervine faptul generator;

- societatea trebuia sa-si exercite dreptul de deducere in momentul exigibilitatii taxei, care intervine la data la care are loc faptul generator, cu exceptia cazului cand factura se emite inainte de data la care intervine faptul generator sau la data la care se incaseaza avansul pentru platile in avans. Astfel, societatea nu a avut in vedere ca faptul generator intervine la data prestarii serviciilor, iar pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, faptul generator intervine la data emiterii situatiilor de lucrari, sau la data la care aceste situatii de lucrari sunt acceptate de beneficiar;

- la aceasta factura societatea a anexat decontul incheiat in data de 25.09.2008, intocmit pentru un numar de 46 de societati, iar cu ocazia inspectiei fiscale aceasta a prezentat un alt decont cuprinzand aceleasi lucrari efectuate si avand aceeasi valoare, insa intocmit pentru un numar de 48 de societati, serviciile executate fiind defalcate pe operatiuni efectuate in baza contractului nr.2/03.01.2008 (avand valabilitate pana la data de 31.08.2008) si operatiuni efectuate in baza contractului nr.9/15.08.2008 (avand valabilitate incepand cu data de 01.09.2008);

- pentru unele dintre societati au fost prevazute lucrari de contabilitate, in conditiile in care acestea aveau depuse la organul fiscal teritorial declaratii de inactivitate;

- pentru serviciile efectuate pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, societatea trebuia sa aplice regimul special de scutire, contribuabilul avand

obligatia tinerii evidentei contabile pentru toate operatiunile efectuate care sa permita determinarea bazei de impunere, taxa aferenta operatiunilor taxabile, perioada de aplicare a regimului special de scutire, iar in decontul de TVA trebuia inscrisa taxa pentru care ia nastere dreptul de deducere in perioada fiscala de raportare.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.../08.12.2008, organele de inspectie fiscala precizeaza: *“Contribuabilul poate solicita tva-ul din factura, aferent prestarilor de servicii efectuate sau de efectuat pentru perioada ulterioara inregistrarii ca platitor de tva prin decontul urmator, cuprinse in factura, in conditiile in care se face corectarea acesteia.”*

S.C.X formuleaza contestatie impotriva masurii organelor de inspectie fiscala privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ...aferenta facturii nr.../29.09.2008 emisa de S.C.Y. intrucat:

-la baza emiterii facturii a stat decontul justificativ cuprinzand lucrarile efectuate conform contractelor nr.2/03.01.2008 si nr.9/18.08.2008 incheiate cu S.C.Y. Potrivit punctului 2.8.2. al acestor contracte factura se emite in baza decontului acceptat si in urma incasarii onorariilor de la societatile aflate in insolventa;

-decontul prezentat in timpul inspectiei fiscale nu este diferit de cel care a stat la baza intocmirii facturii, ci reprezinta o anexa la nota explicativa data de societate la control, o defalcare suplimentara a decontului care a stat la baza intocmirii facturii, fiind intocmit pentru un numar de 46 de societati, insa doua dintre societati au fost inscrise cu lucrari efectuate atat in baza contractului nr.2/03.01.2008, cat si in baza contractului nr.9/15.08.2008, rezultand astfel un numar de 48 de societati;

-facturarea serviciilor de contabilitate este justificata si pentru societatile aflate in insolventa, avand in vedere ca in perioada insolventei au loc operatiuni de valorificare de bunuri, incasari de sume si depuneri in banca, plati catre creditorii si furnizorii de servicii, operatiuni care se inregistreaza in contabilitate.

Totodata, petenta invoca prevederile art.143 alin.(2) din Codul fiscal potrivit carora exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(4) din Codul fiscal, faptul generator a avut loc la data intocmirii si acceptarii situatiei de lucrari, respectiv la data acceptarii decontului care a fost intocmit avand la baza punctul 2.8.2. din contractele nr.2/03.01.2008 si nr.9/18.08.2008. In consecinta dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ia nastere, in conformitate cu prevederile art.145 din acelasi act normativ, in urma emiterii facturii fiscale nr.../29.09.2008 avand la baza decontul intocmit la data de 25.09.2008.

Prin Nota explicativa nr.../05.12.2008, anexa la Raportul de inspectie fiscala nr.../08.12.2008, S.C. X precizeaza ca in cuprinsul decontului intocmit la data de 25.09.2008, in baza caruia a fost intocmita factura nr.../29.09.2008, sunt prezentate lucrari efectuate atat in baza contractului nr.2/03.01.2008, cat si a contractului nr.9/15.08.2008, respectiv:

-ținerea contabilitatii se refera la lucrari de inregistrare a operatiunilor din timpul lichidarii efectuate inainte de septembrie 2008, dar si la lucrari aferente perioadei septembrie – decembrie 2008;

-depunerea declaratiilor si deconturilor se refera la depunerea declaratiilor 100 si 300 la data de 30.09.2008 si 31.12.2008, precum si a declaratiei 101 la data de 31.12.2008;

-situatiile financiare finale au fost intocmite in general in perioada septembrie – decembrie 2008, o parte din ele fiind inca in lucru, termenele de depunere fiind stabilite de instanta in luna decembrie 2008;

-analiza pentru raport cauze a fost intocmita in perioada septembrie – decembrie 2008;

-sortarea documentelor pentru arhivare reprezinta o operatiune complexa care consta in preluarea arhivei societatilor lichidate, operatiune care in unele cazuri a fost inceputa inainte de septembrie 2008 fiind in curs de desfasurare si la aceasta data.

Potrivit decontului prezentat cu ocazia inspectiei fiscale, valoarea lucrarilor efectuate in baza contractului nr.2/03.01.2008 este de ... lei, iar a celor efectuate in baza contractului nr.9/15.08.2008 este de lei.

In concluzie, societatea precizeaza ca o serie de lucrari se desfasoara pe parcursul mai multor luni, in functie de modul cum sunt puse la dispozitie documentele de catre fostii reprezentanti ai societatilor aflate in faliment, de complexitatea lor, de termenele pe care le stabileste instanta si de timpul fizic avut la dispozitie. In anexa la Nota explicativa aceasta a defalcat decontul de cheltuieli pe lucrari efectuate in baza contractului nr.2/03.01.2008 si lucrari efectuate in baza contractului nr.9/15.08.2008.

In drept,

Potrivit art.134 din Legea nr.5... privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului(...).”

Referitor la data la care intervine faptul generator pentru prestarile de servicii, art 134¹ alin.(1) si (4) ale aceluiasi act normativ stipuleaza:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

In ceea ce priveste **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata**, art.145 din Codul fiscal precizeaza:

“(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;***

(...)”

Din analiza actelor normative enuntate mai sus rezulta ca, in conformitate cu prevederile art 134¹ alin.(1) si (4) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, faptul generator intervine la data prestarii serviciilor, iar pentru ***prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.***

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei aferenta facturii nr.../29.09.2008 emisa de S.C.Y., motivand ca nu au fost respectate prevederile art 134¹ alin.(1) si (4) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, factura fiind intocmita pentru intreaga valoare, fara a fi separate serviciile in functie de data la care acestea au fost efectuate, respectiv in servicii efectuate inainte de data de 01.09.2008, data la care societatea a devenit platitoare de TVA si servicii executate dupa aceasta data. Totodata, precizeaza organele de inspectie fiscala, unele dintre societati aveau depuse la organul fiscal declaratii de inactivitate, motiv pentru care prestarea serviciilor de contabilitate nu se justifica, iar decontul detaliat pe perioade, prezentat cu ocazia inspectiei fiscale, difera de cel care a stat la baza intocmirii facturii nr.../29.09.2008 emisa de S.C.Y.

Prin Nota explicativa nr.468/05.12.2008 si decontul explicativ anexat la aceasta, decont vizat si stampilat de prestatorul de servicii S.C. Y., se prezinta lucrarile efectuate atat in baza contractului nr.2/03.01.2008, cat si a contractului nr.9/15.08.2008 pentru fiecare dintre societatile aflate in portofoliul S.C. S.C.X, aceasta motivand ca faptul generator a avut loc la data intocmirii si acceptarii situatiei de lucrari, respectiv la data acceptarii decontului care a fost intocmit avand la baza punctul 2.8.2. din contractele nr.2/03.01.2008 si nr.9/18.08.2008. Astfel, valoarea lucrarilor efectuate in baza contractului nr.2/03.01.2008 este de ... lei, iar a celor efectuate in baza contractului nr.9/15.08.2008 este de ... lei.

Fata de aceste argumente aduse de contestatara prin Nota explicativa si in legatura cu cele inscrise in decontul prezentat de aceasta cu ocazia controlului, organul de inspectie fiscala nu s-a pronuntat in niciun fel.

Referitor la efectuarea inspectiei fiscale, art.94 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(...)

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;
b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) **discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;**

d) **solicitarea de informații de la terți;**

(...).”

În același sens, Normele metodologice de aplicare a O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G.nr.1050/2004, precizează:

“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.

102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției.”

Din constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală și din documentele existente la dosarul cauzei prin prisma textelor de lege invocate mai sus se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au clarificat situația de fapt a contestatoarei, ci au procedat la neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de ...lei, fără a preciza în detaliu și explicit elementele care au condus la constatările făcute privind această măsură, respectiv considerentele care au stat la baza neluării în considerare a decontului prezentat cu ocazia inspecției fiscale, prin care serviciile efectuate de S.C. Y. au fost defalcate în lucrări efectuate până la data de 01.09.2008 și lucrări efectuate după această dată .

Organele de inspecție fiscală s-au rezumat la a face o serie de afirmații cu privire la faptul că pentru unele societăți nu se justifică prestarea serviciilor de contabilitate, întrucât în baza de date a organului fiscal aceste societăți apar ca având depuse declarații de inactivitate pe anul 2008, ca societatea nu a explicat modul în care au fost stabilite tarifele practicate, în special la sortarea, arhivarea și depozitarea documentelor, însă aceste afirmații nu sunt susținute cu documente și nu sunt întemeiate pe constatări complete care să combată argumentele aduse de societate în cuprinsul contestației.

De asemenea, prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala aduc *suplimentar*, fata de cele constatate prin decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala, motive si documente in sustinerea masurilor dispuse prin actele atacate, respectiv ca unele dintre societati pentru care s-au facturat servicii de contabilitate si depunere declaratii si deconturi erau radiate din evidenta O.R.C., insa precizam ca analiza contestatiei se face in raport de cele sustinute in fapt si in drept de organul de inspectie fiscala in Decizia de impunere, de motivele in fapt si in drept aduse de societate prin contestatie, precum si de documentele existente la dosarul cauzei, elementele suplimentare aduse de organul de inspectie fiscala prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nefiind opozabile contestatarei si, prin urmare, nu pot fi invocate in solutionarea contestatiei.

In speta sunt aplicabile prevederile art.94 alin.(2) din O.G.nr.92/2003, republicata, potrivit carora,

“Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

De asemenea, conform art.7 alin.(2), (3) si (4) din actul normativ sus mentionat,

“(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.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

Astfel, potrivit normelor legale sus citate, organele de inspectie fiscala trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de control s-au rezumat la constatarea ca factura a fost intocmita pentru intreaga valoare, serviciile nefiind defalcate in functie de data la care acestea au fost efectuate si prin urmare societatea nu

poate deduce *intreaga taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei*, insa nu au procedat la analiza detaliata a realitatii lucrarilor efectuate, respectiv daca serviciile au fost prestate efectiv si cand au fost prestate, cu atat mai mult cu cat, serviciile cuprinse in decontul detaliat pe perioade, prezentat cu ocazia inspectiei fiscale, asa cum precizeaza organele de inspectie fiscala, are aceeasi valoare si cuprinde aceleasi lucrari inscrise in decontul care a stat la baza intocmirii facturii nr..../29.09.2008 emisa de S.C.Y.

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza completa a situatiei de fapt, iar la dosarul cauzei nu se afla toate documentele care sa permita acest lucru, organul de solutionare nu se poate pronunta cu privire la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere si implicit neaprobata la rambursare in suma de ...lei, urmand a se face aplicarea prevederilor art.216(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

In consecinta, **se va desfiinta partial Decizia de impunere nr..../08.12.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala avand la baza Raportul de inspectie fiscala inregistrat cu acelasi numar cu privire la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere si implicit neaprobata la rambursare in suma de ...lei**, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt sa procedeze la reverificarea pentru aceeasi perioada a situatiei fiscale a contribuabilului, avand in vedere atat starea de fapt rezultata din evidenta contabila a societatii, cat si celelalte argumente aduse de petenta in sustinerea contestatiei.

In speta sunt aplicabile si prevederile punctelor 12.6 – 12.8 din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată,

„12.6 In situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Astfel, organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au efectuat prezenta inspectie, vor efectua o noua inspectie fiscala la care vor proceda la analizarea detaliata a tuturor documentelor prezentate de S.C. Xdin ... , motivand in fapt si in drept masurile ce vor fi dispuse.

2. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca S.C. Xpoate beneficia de exercitarea dreptului de deducere si implicit de rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturii seria VED nr..../04.09.2008 emisa de S.C. Z., in conditiile in care deducerea s-a facut de pe o factura in xerocopie pe care furnizorul a in scris mentiunea „conform cu originalul”, aceasta purtand semnatura si ștampila emitentului.

In fapt,

Prin Decizia de impunere nr..../08.12.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturii seria VED nr..../04.09.2008 emisa de S.C. Z, intrucat aceasta factura a fost prezentata in xerocopie.

La dosarul contestatiei societatea petenta a prezentat factura respectiva in copie, avand in scrisa mentiunea „conform cu originalul” insotita de ștampila si de semnatura furnizorului si a considerat ca, in conformitate cu prevederile pct.47 din O.M.E.F.nr.3512/2008, aceasta are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta acestei facturi. Contestatara mai precizeaza ca, pentru confirmarea legalitatii si veridicitatii celor in scrise in factura, organul de inspectie fiscala avea posibilitatea efectuării unui control incrucisat la societatea emitenta.

Prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei inregistrat sub nr..../27.01.2009, organele de inspectie fiscala precizeaza ca motivele invocate de petenta cu privire la aceasta suma sunt indreptatite si prin urmare, societatea are drept de deducere si implicit la rambursare pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

In drept,

Potrivit pct.46(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii 5.../2003, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin H.G.nr.44/2004,

“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

In acelasi sens, pct.47 din Ordinul nr. 3512/ 2008 privind documentele financiar-contabile, stipuleaza:

„În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, 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 societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”

Fata de prevederile legale prezentate anterior și cele menționate în fapt, organul de soluționare a contestației reține că S.C. X a prezentat la dosarul cauzei factura nr.../04.09.2008 emisă de S.C. Z, în copie xerox, având înscrisă mențiunea „conform cu originalul” însoțită de ștampila și semnatura furnizorului, ceea ce constituie un duplicat al facturii inițiale.

Având în vedere cele precizate, precum și propunerea de admitere a contestației pentru acest capăt de cerere făcută de organele de inspecție fiscală prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, **urmează a se admite contestația pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii seria VED nr.../04.09.2008 emisă de S.C. Z și a se anula mențiunile din Decizia de impunere nr.../08.12.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub același număr, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, cu privire la această sumă.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin. (1), (2) și (3) și art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .../08.12.2008 și a Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub același număr, emise pentru **S.C. X** din ..., referitor la suma de **...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobata la rambursare**, urmând ca în termen de 30 de zile de la comunicare, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț, prin alta echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit prezentul act administrativ fiscal atacat, să procedeze la o nouă verificare și să încheie un alt act administrativ fiscal, ținând cont de prevederile legale în vigoare și de cele reținute în prezenta decizie.

2. Admiterea contestației formulate de **S.C. X** din ... pentru **suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neaprobata la rambursare** și

anularea mentiunilor privind aceasta suma din Decizia de impunere nr. .../08.12.2008 si Raportul de inspectie fiscala inregistrat sub acelasi numar, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Neamt.

Punctul 1 al deciziei de solutionare a contestatiei poate fi atacat la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor legale.