



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin posta la data de Z fiind înregistrată la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z și repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- susține că pentru facturile fiscale emise de SC "A" SRL Z către SC "X" SRL, în baza cărora a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în

sumă de Z lei, în mod eronat organele de control au considerat că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile datorită lipsei documentelor justificative care atestă realitatea operațiunilor economice, facturile emise fiind dovada absolută a vânzării serviciilor, raporturile între cele două persoane juridice fiind perfectate contractual în formă scrisă;

- menționează că este nefondată pretenția organelor de inspecție fiscală ca într-o relație de asistență în afaceri să existe procese-verbale, situații de lucrări sau alte documente justificative, întrucât activitatea desfășurată nu este în domeniul construcțiilor de imobile sau la reparații de autovehicule, iar în domeniul consultanței sau al serviciilor, prestatorul pregătește munca administratorului care doar semnează aceste acte;

- precizează că începând cu anul 2008 SC "X" SRL a avut numai administratori cetățeni maghiari care dorind să se familiarizeze cu legislația și piața din România a recurs la servicii profesionale de consultanță și management în afaceri, astfel că raporturile juridice dintre SC "A" SRL Z și SC "X" SRL nu numai că au existat, dar fără asistență administratorul nu și-ar fi putut îndeplini aceste obligații;

- arată că atât în România, cât și în celelalte state din Uniunea Europeană, dacă o persoană de cetățenie română sau străină a săvârșit o faptă contravențională sau penală nu poate invoca în apărarea sa necunoașterea legii sau a procedurilor legale și pentru aceste considerente acțiunile organelor fiscale față de eforturile unui cetățean maghiar sunt de neînțeles și încalcă drepturile fundamentale ce se referă la libera circulație și la libertatea economică consacrate ca drepturi fundamentale de Constituția României și de legile internaționale.

În consecință, solicită recalcularea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și a majorărilor de întârziere în sumă de Z lei stabilite prin Decizia de impunere nr. Z, Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

În luna 2008, SC "X" SRL a stornat în jurnalul de vânzări la rubrica "taxa colectată", taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei fără să aibă înscrise numerele și data facturilor fiscale storno în baza cărora a fost făcută operațiunea de stornare.

În luna 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalul de cumpărări și în decontul de taxă pe valoarea adăugată, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de Z lei în baza facturii

fiscale nr. Z în sumă totală de Z lei emisă de către SC "B" SRL Z reprezentând contravaloarea unui avans, operațiune care a fost stornată în luna 2009 în baza facturii fiscale nr. Z cu aceeași valoare, avansul nefiind încasat în realitate.

În același timp, în luna 2009 a înregistrat în jurnalul de cumpărări, în decontul de taxa pe valoarea adăugată și în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de Z lei în baza facturilor fiscale emise de SC "A" SRL din Z reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii de consultanță în afaceri pentru care nu a prezentat documente justificative care să ateste realitatea operațiunilor economice, respectiv prestațiile nu au fost justificate prin rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale, etc., care să dovedească destinația utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, în perioada 2009 SC "X" SRL a înregistrat în jurnalele de vânzări, în deconturile de taxă pe valoarea adăugată și în balanțele de verificare contravaloarea unor facturi fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând vânzări de mărfuri alimentare și nealimentare (carne congelată de porc și pui, precum și produse cosmetice) către firmele C și D din SUA, considerate exporturi scutite de taxa pe valoarea adăugată, fără să aibă la bază declarații vamale de export și celelalte documente doveditoare și pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de Z lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilite au calculat majorari de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2009 –2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z, nr. Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă unor prestări de servicii achiziționate, în condițiile în care aceasta nu a prezentat documente (rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) prin care să justifice prestarea efectivă de către furnizor a serviciilor de consultanță în afaceri și management.

În fapt, în luna ianuarie 2009 SC "X" SRL din Z a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă facturilor fiscale nr. Z, în valoare totală de Z lei de la SC "A" SRL cu explicația prestări servicii conform contract, fără a putea să

justifice prin studii de piață, rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale sau orice alte documente sau materiale prestarea efectivă a unor servicii de consultanță în afaceri și management în favoarea societății și în ce au constat concret aceste servicii.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

“Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilitatii 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. - (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).”,

coroborate cu dispozițiile pct. 45 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care menționează:

“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) **trebuie îndeplinite următoarele cerințe:**

a) **bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate;

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin.(2) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile sau altor operațiuni care dau drept de deducere, nefiind suficientă justificarea sumei taxei cu facturile fiscale, fapt neîndeplinit de către societate.

De subliniat este faptul că, și în ceea ce privește baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată din facturile fiscale de prestări servicii, reprezentând cheltuielile de consultanță și management în sumă de Z lei, pentru deducerea acestora societatea avea obligația de a justifica cu documente prestarea efectivă a acestora, în folosul său, precum și necesitatea prestării lor prin specificul activităților desfășurate, în acest

sens, fiind aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 21. Cheltuieli. [...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”,

completate cu dispozițiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2004 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"48. 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, **precizarea serviciilor prestate**, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică** 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."

Așadar, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență, sau alte prestări de servicii de această natură, acestea trebuie să fie efectiv prestate, în baza unui contract cuprinzând date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea concretă a serviciilor în cauză, tarifele și valoarea totală, defalcate pe întreaga durată de realizare a obiectului contractului, dovada prestării efective a serviciilor efectuându-se prin situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de felul și natura serviciilor.

Prin urmare, deoarece pentru serviciile de consultanță în afaceri și management facturate de SC "A" SRL din Z, SC "X" SRL nu a prezentat documente prin care să justifice prestarea efectivă și în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv lucrările și materialele în care s-au concretizat prestațiile în cauză, rezultă că societatea nu îndeplinește

condițiile pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă prestărilor de servicii de consultanță în afaceri este nedeductibilă, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă livrărilor de carne congelată de porc și pui și de produse cosmetice către două firme din SUA, în condițiile în care societatea nu a justificat cu documente scutirea de taxa pe valoarea adăugată a acestor operațiuni.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada 2009 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă livrări de mărfuri alimentare și nealimentare (carne congelată de porc și pui, respectiv produse cosmetice) în sumă totală de Z lei către firmele C și D din SUA, pentru care nu a justificat cu documente aceste exporturi și scutirea de taxa pe valoarea adăugată și pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 143 alin. (1) și (3) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“Art. 143. Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. (1) **Sunt scutite de taxă:**

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

[...]

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

completate cu dispozițiile art. 2 alin. (1) și (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) – i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/ 2006, unde se specifică:

“Art. 2. (1) **Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată**, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal,

livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. **Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului,** care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

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

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

b) unul dintre următoarele documente:

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

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

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

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

Având în vedere aceste prevederi legale, sunt operațiuni scutite de taxă livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în numele furnizorului, scutirea justificându-se de către exportator cu factura fiscală, declarația vamală de export certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar pentru liberul de vamă acordat sau documentul de însoțire la export, precum și cu documente din care să rezulte că transportul a fost realizat de furnizor ori în numele său.

Drept urmare, întrucât SC “X” SRL nu a prezentat documente care să justifice efectuarea în perioada 2009 a exporturilor de carne congelată de porc și pui și de produse cosmetice în valoare totală de Z lei către cele două firme din SUA și că transportul înafara comunității a fost în sarcina sa, aceasta nu justifică scutirea de taxă și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei, urmând ca și pentru acest capăt de cerere contestația să fie respinsă ca neîntemeiată.

3. În legătură cu **taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei** stornată de SC "X" SRL în luna 2008 din jurnalul de vânzări, pozițiile 21 și 22 la rubrica "taxa colectată", fără să poată prezenta facturile fiscale sau alte documente în baza cărora a făcut operațiunea de stornare, sunt aplicabile dispozițiile art. 156 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"Art. 156. Evidența operațiunilor. (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

[...]

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) – (3) trebuie întocmite și păstrate încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, [...], în conformitate cu prevederile din norme.",

coroborate cu cele ale pct. 79 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifică:

"79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor de la pct. 76;
- c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică.

[...]

e) **facturile și alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor;**

[...]

(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

[...]

c) **taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;"**

Ca atare, SC "X" SRL avea obligația de a ține evidența corectă și completă a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității sale și de a prezenta toate facturile fiscale și celelalte documente emise sau primite privind majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor și achizițiilor de bunuri și prestări de servicii în baza cărora se fac

înregistrările în jurnalele de vânzări și de cumpărări și se determină taxa pe valoarea adăugată colectată și deductibilă, fapt neîndeplinit de aceasta în ceea ce privește stornarea în luna 2008 din jurnalul de vânzări a taxei colectate în sumă de Z lei pentru care nu a prezentat niciun fel de documente.

Pe cale de consecință, ținând cont de considerentele prezentate la pct. 1 - 3 din prezenta decizie de soluționare, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei.

4. Iar, majorările de întârziere în sumă de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată datorată, rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, fiind calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor a răspuns prin Decizia nr. Z, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv