

DECIZIA nr. 469 / 2015

privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/27.10.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr.x/24.10.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/27.10.2014, cu privire la contestatia SC x SRL cu sediul in Bucuresti, x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice sub nr. x/15.10.2014 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.x/18.09.2014, comunicata la data de 19.09.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/18.09.2014, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma de x lei.

SC x SRL contesta suma de x lei reprezentand:

- x lei - TVA stabilita suplimentar cu consecinta stabilirii TVA de plata in suma de x lei;
- x lei- accesorii aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la SC x SRL, pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x/27.01.2014.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/18.09.2014, iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.09.2014, prin care s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei si s-a majorat TVA colectata cu suma de x lei, ceea ce a condus la stabilirea TVA suplimentara in suma de x lei si respingerea TVA solicitata la rambursare in suma de x lei rezultand TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata SC x SRL arata urmatoarele:

Din suma totala de x lei inscrisa in decontul de TVA nr.x/27.01.2014 aferent lunii decembrie 2013, suma de x lei reprezinta TVA deductibila aferenta facturii nr.x/15.12.2008 in valoare de x lei emisa de SC x SRL in baza contractului de mandat nr.x/10.12.2008.

Suma de x lei a fost inclusa in deconturile de TVA, in baza concluziilor anterioare ale RIF nr. x/09.09.2009, in doua etape:

- x lei prin decontul de TVA nr.x/27.09.2010 aferent lunii august 2010;
- x lei prin decontul de TVA nr.x/27.01.2014 aferent lunii decembrie 2013.

Prin RIF nr. x/09.09.2009 s-a respins rambursarea sumei de x lei si s-a permis exercitarea dreptului de deducere in conditiile art.147¹alin.1 din Codul fiscal, respectiv intr-un termen nu mai mare de 5 ani consecutiv, incepand cu luna ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

In urma inspectiei fiscale efectuata pe perioada 30.06.2014-11.09.2014, TVA in suma de x lei nu a fost acceptata la deducere pe motiv ca nu a prezentat documente justificative care sa permita exercitarea dreptului de deducere, organul de inspectie fiscala precizand ca TVA din factura nr.x/15.12.2008, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere in luna august 2010 si decembrie 2013 este aferenta unor servicii neefectuate in beneficiul operatiunilor taxabile conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pentru care nu a putut pune la dispozitie documentele prevazute la art.134¹ din Legea nr.571/2003, care sa demonstreze realitatea prestarii acestor servicii.

Aprecierea este nelegala intrucat serviciile prevazute in contractul de mandat reprezinta achizitii in folosul operatiunilor taxabile constand in revanzarea terenurilor achizitionate prin intermediul SC x SRL.

Contestatarul precizeaza ca SC x SRL a prestat servicii de reprezentare (mandat) in baza carora au fost incheiate contracte de vanzare-cumparare pentru x terenuri achizitionate in vederea revanzarii, in suprafata de aproximativ x ha, fapt retinut si in RIF nr. x/09.09.2009 (fila 6 si 7).

De asemenea, arata ca la data de 15.11.2010, Tribunalul x a dispus deschiderea procedurii insolventei SC x SRL, iar la 28.11.2011 a dispus intrarea in faliment in cadrul dosarului nr.x/x/2010, dosar in care DGFP x s-a inscris la masa credala cu creanta in suma de x lei reprezentand TVA colectata aferenta facturii nr.x/15.12.2008.

SC x SRL sustine ca in aceste conditii este neintemeiata neacordarea deducerii TVA in suma de x lei intrucat in baza RIF incheiat la SC x SRL, DGFP x a dispus sa colecteze aceasta suma si sa o introduca in decontul de TVA ca suma de colectat (plata), pentru ca ulterior in cadrul procedurii insolventei si a falimentului impotriva x sa foloseasca decontul ca titlu de creanta impotriva x pentru a se inscrie la masa credala.

In conditiile in care la 29.07.2014 inspectorii fiscali au aratat ca diferenta TVA stabilita este zero, cum este posibil ca in data de 11.09.2014 aceeasi inspectorii sa identifice TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei.

In sustinerea contestatiei arata ca a depus toate inscrisurile care au stat la baza inspectiei fiscale, precum si raportul de inspectie fiscala realizat de DGFP Constanta la SC x SRL.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

SC xSRL detine codul de inregistrare fiscala RO x si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA pe perioada verificata, respectiv **01.01.2009-31.12.2013**.

Activitatea principala: cod CAEN 4110- Dezvoltare (promovare) imobiliara.

Prin Decizia de impunere nr.x/18.09.2014, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice - Activitatea de control fiscal au stabilit urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare : x lei;
- TVA colectata suplimentar: x lei aferenta veniturilor din vanzarea de grau furajer;
- TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere: x lei reprezentand TVA nedeductibila rezultata din neacceptarea TVA dedusa de societate in suma de x lei pentru factura nr.x/15.12.2008, TVA neadmisa la deducere in suma de x lei ca urmare a aplicarii prorataei pentru anii 2010, 2011 si 2012, TVA neadmisa la deducere in suma de x lei pentru reprezentarea de document justificativ si TVA nedeductibila in suma de x lei stabilita in urma ajustarii TVA aferenta costurilor de achizitie a terenurilor arabile a caror destinatie a fost schimbata;

- TVA stabilita suplimentar conform inspectie fiscala: x lei;

- TVA respinsa la rambursare: x lei;
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata: x lei;
- accesorii aferente TVA: x lei.

3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect ca este nedeductibila TVA in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte societatea nu a facut dovada faptului ca serviciile sunt achizitionate pentru nevoile societatii si in folosul operatiunilor taxabile pe perioada verificata, iar, pe de alta parte, argumentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. x/18.09.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/18.09.2014, cu privire la TVA contestata de societate in suma de x lei, rezulta urmatoarele:

SC x SRL a solicitat la rambursare prin decontul de TVA nr.x/27.01.2014 suma totala de x lei reprezentand TVA deductibila inregistrata in lunile august 2010 si decembrie 2013, suma inscrisa in factura nr. x/15.12.2008 emisa de SC x SRL, reprezentand "avans pe cota de profit viitor in valoare de x E conform sect. x la contractul de mandat x/10.12.2008 - curs E= x lei".

Pentru a justifica necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, în timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat SC x SRL documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, documente care nu au fost prezentate de contestatoare până la data finalizării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației.

Cu privire la achiziția serviciilor, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, pe motiv ca nu sunt indeplinite conditiile legale prevazute la art. 146 alin. (1) lit a) din Codul fiscal si art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, diminuand TVA deductibila cu suma de x lei (conform anexa 4 din RIF nr. x/18.09.2014).

In contestatia formulata, contestatara sustine ca achizițiile in cauza au fost efectuate in vederea desfasurarii de activitati taxabile constand in revanzarea terenurilor achizitionate prin intermediul SC x SRL si considera ca, organele de inspectie fiscala din eroare au stabilit drept nedeductibila TVA aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL, solicitand astfel, recunosterea dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.134¹, art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

"Art. 134¹. – **(7)** Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an."

Alineatul (7) a fost modificat prin punctul 39. din Ordonanță nr. 30/2011 începând cu 05.09.2011 astfel:

"Art. 134¹. – **(7)** Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte

de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. “

“Art. 145. - (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

“Art. 147¹. - (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, **persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.**

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.”

Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În aplicarea art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate este deductibilă doar în condițiile în care serviciile au fost efectiv prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata** aferenta achizițiilor de bunuri si servicii **numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative**, si anume: achizițiile sunt destinate utilizării in folosul **operatiunilor taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunilor sale taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Astfel ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea realității și utilității serviciilor destinate operațiunilor sale taxabile revenindu-i persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele :

- societatea a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. x/27.01.2014 prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare aferenta lunii decembrie 2013, în suma de x lei;

- din totalul sumei solicitată la rambursare, suma de x lei provine din TVA solicitată la rambursare și în baza DNOR nr.x/22.01.2009 aferent lunii decembrie 2008 și neacceptată la deducere în baza constatarilor din RIF nr.x/09.09.2009;

- organele de inspectie fiscală au respins la rambursare TVA în suma de x lei, pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile s-au achiziționat în folosul operațiunilor taxabile, deși prin Nota explicativă nr.x/15.07.2014 la RIF nr. x/18.09.2014, organul de inspectie fiscală a solicitat contestatarii:

- documente justificative (rapoarte de lucru, etc) din care să rezulte dacă SC x SRL a prestat serviciile stabilite prin contractul de mandat nr.x/10.12.2008 și în ce au constat aceste servicii;

- demersurile întreprinse de societate în legătură cu neindeplinirea condițiilor contractuale stipulate având în vedere și prevederile din secțiunea E, paragrafele 12 și 13;

- să precizeze dacă a restituit către SC x SRL suma reprezentând avansul pe cota de profit viitor în valoare de x euro, suma pe care SC x SRL a încasat-o în data de 31.12.2008 în baza facturii nr. x/15.12.2008, precum și dacă s-a emis factura de penalități de 30% către SC x SRL în conformitate cu prevederile de la secțiunea E, paragraful 13;

- să pună la dispoziția organului fiscal a facturilor fiscale aferente tuturor costurilor ocazionate de achiziția terenurilor (costuri notariale, costuri de comisionar, costuri de intabulare, costuri cu studiile geotehnice) sau orice cheltuieli legate direct de achiziția terenurilor în anii 2008-2009;

- să precizeze ce reprezintă regularizarea TVA dedusă de la rândul 28 din decontul de TVA nr.x/27.09.2010 și ce documente au stat la baza deducerii;

- cum justifică neconcordanțele din declarațiile informative privind achizițiile și livrarile de bunuri/servicii din interiorul țării cod 394 în legătură cu SC x SRL.

Din răspunsurile societății la nota explicativă se rețin următoarele :

- natura serviciilor prestate de SC x SRL este de comision, acesta acționând ca mandatar pentru SC x SRL în vederea achiziționării de bunuri imobile. Ca modalitate de remunerare este prevăzută contractual o remunerare fixă și una variabilă în funcție de veniturile viitoare obținute de SC x SRL, suma percepută de SC x SRL fiind și pentru confidențialitate și neconcurență cu alți clienți ai acestuia;

- documentele justificative care au stat la baza calculului de comision sunt fișele de cont pe conturile de venit ale SC x SRL împreună cu contractele încheiate de SC x SRL în numele SC x SRL și anexează 5 contracte de vânzare-cumpărare ;

- în legătură cu neindeplinirea condițiilor contractuale SC x SRL a solicitat în data de 13.04.2011 înscrierea la masa credală a debitoarei SC x SRL în vederea înregistrării în Tabloul de creanțe întocmit cu ocazia procedurii de insolvență a SC x SRL ;

- până la 15.07.2014 nu i s-a restituit suma reprezentând "avansul pe cota de profit viitor", nu s-a emis factura de penalități prevăzută în contract;

- în luna august 2010 a realizat deducerea TVA în urma realizării în perioada 2008-2010 a mai multor achiziții de terenuri în baza contractului de mandat care reflecta intenția finalizării contractului, dar care din motive imputabile furnizorului nu a fost îndeplinit

obiectivul stabilit. Regularizarea TVA dedus la rd.28 din decontul de TVA s-a efectuat la o suma mai mica a facturii nr.x/15.12.2008, suma fiind intregita cu suma declarata in decontul nr.x/27.01.2014;

- referitor la neconcordantele din declaratia 394 precizeaza ca a declarat corect facturile primite de la SC x SRL si a anexat copiile facturilor care au generat diferente.

In vederea justificarii serviciilor achizitionate, societatea a prezentat in timpul inspectiei fiscale urmatoarele documente:

- contractul de mandat nr.x/10.12.2008;
- extrase din jurnalul pentru cumparari si vanzari;
- extrase de cont;
- adresa inregistrata de lichidatorul judiciar pentru SC x SRL la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice sub nr.x/22.07.2014;
- cerere de admitere a creantei detinute de contestatara impotriva debitoarei SC x SRL;
- facturi fiscale emise SC x SRL ce cuprind prestari servicii conform contract de mandat nr.x/10.12.2008, fara a face dovada ca detine si alte documente din care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv ca acestea au legatura cu. De asemenea, nu a facut nici dovada ca detine contracte incheiate cu executantii lucrarilor.
- deconturi de TVA depuse de SC x SRL.

Contractul de mandat nr.x/10.12.2008 incheiat intre contestatara, in calitate de client si SC x SRL (Furnizorul), in calitate de intermediar, prevede :

Definitiiile contractului

B4.Costurile Contractului reprezinta costurile de orice natura asociate cumpararii unei unitati de teren.

B5. "Avansul pe cota de profit viitor" este in valoare de x euro si va fi platit in avans, inainte de terminarea contractului. Aceasta suma este o plata care va fi dedusa din cota de profit pe care SC x SRL o va primi dupa terminarea contractului (explicitat in amanunt la sectiunea F).

C1. Contractul imputerniceste Furnizorul sa cumpere teren in numele Clientului si/sau in numele oricarei alte companii indicate de Client.

C2. Contractul este in vigoare pana la 31.12.2010, care reprezinta data de terminare a contractului.

E12. In termen de 5 zile de la incheierea acestui contract, Clientul va plati Furnizorului un avans pe profit de x euro incluzand taxele si TVA, Aceasta suma va fi dedusa din profitul viitor platit, asa cum este explicat la sectiunea F.

E13. Furnizorul si directorii/propietarii Furnizorului, ca societate si ca personae fizice, vor despagubi cu aceasta suma si vor inapoia aceasta suma plus penalizare de 30% in cazul in care contractul nu este indeplinit conform specificatiilor sau in cazul in care termenii contractului nu sunt indepliniti intr-o perioada de timp rezonabila.

E14. In cazul neplatii in perioada de timp mentionata mai sus, Furnizorul are obligatia de a notifica Clientul in termen de zece zile de la neefectuarea platii (...).

E15. Contractul se va termina pe la 31.12.2010 (...). Daca pana la data terminarii , Furnizorul nu a cumparat si/sau oferit unitati de teren cu suprafata mentionata (...), in numele si pe seama Clientului, atunci Furnizorul va returna Clientului suma profitului avansat plus o penalizare de 30% din aceasta suma."

F1. Profitul platit Furnizorului in fiecare an

F1.1. Tot terenul va fi transferat unei societati agricole, ulterior datei mentionate la sectiunea C (incetarea contractului). Societatea va activa doar ca exploatator agricol al

terenului achizitionat(...) si nu va intreprinde nicio alta activitate . Profitul platit Furnizorului se va face prin intermediul nou createi "societati de exploatare".

F1.2. Atata timp cat societatea de exploatare sau oricare alta societate asociata cu societatea de exploatare este proprietar al terenului, Clientul va plati Furnizorului 10% din profitul generat de acel teren, la un an de la terminarea contractului.

F1.3. Furnizorul a primit deja o plata pentru profit viitor (Sectiunea B). Clientul nu va cere Furnizorului sa inapoieze aceasta suma. In schimb, aceasta suma va fi scazuta din profitul care urmeaza sa fie platit Furnizorului dupa terminarea contractului.

F1.4. (...) In fiecare an, profitul generat va fi scazut din plata in avans a profitului pana cand profitul avansat atinge cifra zero, moment in care orice rest sau crestere de profit va fi platit anual direct in contul bancar al Furnizorului.

Din prevederile legale invocate se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este indisolubil legat de notiunea de operatiune taxabila, efectuata in folosul activitatii societatii, in vederea obtinerii de venituri. Pentru a justifica ca au fost efectuate in acest scop cheltuielile cu serviciile ce fac obiectul contractului de mandat in cauza, respectiv pentru a fi deductibila TVA, in sensul dispozitiilor Codului fiscal, nu este suficienta existenta numai a facturilor fiscale, societatea avand obligatia de a detine si alte documente; ori in vederea justificarii serviciilor achizitionate, societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale rapoarte de activitate din analiza carora sa rezulta serviciile enumerate in contractul de mandat, in conditiile in care prestatorul se angajeaza sa presteze servicii privind negocierea clauzelor contractuale, sa actioneze ca proprietar diligent, sa indeplineasca toate clauzele pre-existente necesare si intocmirea contractului de vanzare-cumpararea de terenuri in numele contestatarei.

Se retine ca societatea nu a depus niciun document suplimentar (in afara celor prezentate in timpul inspectiei fiscale) care sa detalieze si sa exemplifice in ce a constat prestarea de servicii, niciun raport de activitate din care sa rezulte ca au fost prestate servicii, respectiv din care sa rezulte in ce au constat aceste servicii, numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza, modalitatea de calcul a comisionului stabilit pentru serviciile prestate facturate, etc neputand fi stabilita legatura de cauzalitate intre serviciile facturate si terenurile achizitionate de la SC x SRL in vederea revanzarii.

Avand in vedere caracterul de maxima generalitate al documentelor prezentate de societate, se retine ca acestea nu sunt de natura a proba prestarea efectiva a serviciilor.

Mai mult, de la data aderarii, legislatia romana a fost armonizata cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, tara noastra s-a obligat sa respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Simpla prezentare a contractului de mandat, a facturilor emise in baza acestuia in lipsa unor rapoarte care sa contina activitatile si documentele care dovedesc prestarea efectiva de servicii nu este suficienta pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adaugata, intrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică prestarea efectivă a serviciilor cu documente, iar societatea nu a prezentat documente din care să rezulte punerea în executare a acestora, respectiv:

- documente din care să reiasă demersurile întreprinse pentru prestarea serviciilor respective si rezultatele acestor demersuri;

- numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune (serviciu prestat) in parte;
- resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;
- modalitatea de calcul a comisionului stabilit pentru serviciile prestate ; s.a.

De asemenea, **asa cum reiese din raspunsul la nota explicativa nr.x/15.07.2014, societatea contestata insasi considera ca serviciile nu au fost prestate solicitand furnizorului restituirea sumei reprezentand contravaloarea facturii nr.x/15.12.2008, de vreme ce a inteles sa se inscrie la masa credala.**

Mai mult, suma de x lei a fost respinsa in urma inspectiei fiscale anterioare cu precizarea ca societatea va avea drept de deducere ulterior daca se indeplinesc conditiile de exercitare a dreptului de deducere.

Referitor la mentiunea contestatareii potrivit careia neacordarea deducerii TVA in suma de x lei este neintemeiata, in conditiile in care in sarcina SC x SRL s-a retinut obligatia de a colecta aceasta suma, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila intrucat, in materie de TVA, legislatia fiscala trateaza in mod distinct acest impozit indirect, existand reglementari speciale referitoare la dreptul de deducere, colectare si stabilire a taxei pe valoarea adaugata de plata sau de rambursat.

Astfel, pentru perioada verificata, contribuabila in calitate de persoana impozabila avea obligatia de a respecta dispozitiile legale in materie de TVA, referitoare la intocmirea documentelor, la evidenta operatiunilor, precum si cele referitoare la plata taxei pe valoarea adugata, prevazute de lege.

Nici invocarea deschiderii procedurii insolventei SC x SRL nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat priveste modalitatea de stingere a creantei, ori dreptul de deducere a TVA este conditioanat de utilizarea serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca societatea desi formuleaza contestatia impotriva sumei de x lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere nr.x/18.09.2014, nu aduce motivatii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept prin care sa combată constatările organelor de inspectie fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, in temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge** ca neintemeiată contestația formulată de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia pentru persoane juridice nr.x/18.09.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/18.09.2014, pentru TVA suplimentar in suma de x lei.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente TVA, în condițiile în care în sarcina sa s-a reținut ca fiind datorată diferența suplimentară stabilită prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin decizia de impunere nr.x/18.09.2014 SC x SRL a fost obligată la plata dobânzilor/majorărilor în sumă de x lei, calculate pe perioada 25.07.2010-29.07.2014 și a penalităților de întârziere în sumă de x lei, calculate pe perioada 25.07.2010-29.07.2014, aferente diferenței de TVA rămasă de plată în cuantum de x lei.

In drept, potrivit art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" și "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificarile și completarile ulterioare: potrivit art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificarile și completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale**.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de **15%** din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC x SRL datoreaza diferenta suplimentara de TVA stabilită în urma inspecției fiscale, rezulta ca aceasta datoreaza și accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata și pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 134¹, art. 145, art. 146 și art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia pentru persoane juridice nr.x/18.09.2014, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. x/18.09.2014, pentru TVA stabilită suplimentar și accesorii aferente în suma de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.