

DECIZIA nr. _____ / _____ 2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 13744/28.03.2017

Directia Generala Regionala a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice cu adresa nr. MBS2_AIF x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.x, completată cu adresa nr. MBS2_AIF x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.x, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.**, CUI x, cu sediul în București, x, reprezentată legal prin x în calitate de Administrator și convențional prin avocați - x, conform împuternicire avocațială seria B, nr. x, cu sediul procesual ales pentru comunicarea actelor de procedură în x, București.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 03.03.2017 și înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. x, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, comunicată sub semnătură la data de 17.01.2017, prin care organele fiscale au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în suma totală de **x lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și alin (2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au efectuat control la societatea **.X. S.R.L.** pentru TVA, pentru perioada 01.12.2010-30.06.2016, în vederea soluționării Decontului nr. x prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de x lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-x, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au respins la rambursare TVA în sumă de **x lei**, aprobând la rambursare suma de x lei.

Astfel, suma TVA respinsă la rambursare de x lei se compune din:
- x lei – TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu prezintă dovezi obiective din care să rezulte modul în care aceste achiziții au fost folosite în folosul operațiunilor taxabile ale societății;

- x lei - TVA colectată suplimentar pentru livrarea unui laptop, sumă neînregistrată în evidența contabilă;
- x lei – soldul TVA de rambursat la 30.11.2010, pentru care s-a prescris dreptul de a solicita rambursarea la data de 31.12.2015.

II. Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr. x și, pe cale de consecință, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

A. Aspecte procedurale: nerespectarea termenului de 15 zile privind comunicarea legală a avizului de inspecție fiscală și implicit nulitatea actelor administrativ fiscale;

B. Aspecte de fond:

- măsurile adoptate de organele de inspecție fiscală cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei sunt neîntemeiate, din punct de vedere al societății existând dovezi obiective și rapoarte de activitate care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății;
- cu privire la suma de x lei reprezentând TVA colectată pentru livrarea unui laptop, societatea invocă contradicții în declarațiile organului fiscal;
- cu privire la TVA respinsă la rambursare în sumă de x lei, reprezentând soldul TVA de rambursat la 30.11.2010, societatea consideră că organele fiscale au procedat la neacceptarea dreptului de rambursare fără a face o analiză a provenienței acestui sold.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale se rețin următoarele:

3.1 ASPECTE PROCEDURALE

Cu privire la nerespectarea termenului de comunicare a avizului de inspecție fiscală înainte de începerea inspecției

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele procedurale invocate de societate sunt de natură să conducă la nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu desfășurarea inspecției fiscale prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală cu 15 zile înainte de începerea acesteia conform art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.122 din Codul de procedură fiscală, aceasta fiind începută în data de 12.10.2016, doar la 1 zi de la data emiterii Avizului de inspecție fiscală nr. x, desi prin acesta societatea era informată că va face obiectul inspecției fiscale începând cu data de

26.10.2016. Drept urmare, în opinia sa, în această situație intervine nulitatea actelor administrative fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art.122 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ART. 122 Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

- a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;
- b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;
- c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;
- d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.”

Conform prevederilor legale, în cazul unor cereri ale contribuabilului, avizul de inspecție fiscală se comunică la data începerii inspecției fiscale.

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege, referitoare la organul competent, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

În speță, se reține faptul că, înainte de începerea inspecției fiscale, Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice a emis Avizul de Inspecție fiscală nr. x, comunicat contribuabilului sub semnătură în data de 12.10.2016.

La data comunicării avizului de inspecție fiscală a început și inspecția fiscală consemnată în Registrul Unic de Control la poziția 1 din data de 12.10.2016.

Având în vedere că inspecția fiscală a avut loc urmare depunerii de către societate a decontului de TVA cu opțiune de rambursare – solicitare a societății de rambursare a TVA, organele de inspecție fiscală au comunicat avizul de inspecție fiscală la data începerii acesteia.

Invocările contestatoarei cu privire la nerespectarea prevederilor art. 123 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acestea fac referire la situațiile în care avizul se comunică cu respectarea prevederilor art. 122 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ori în cazul de față comunicarea avizului a fost făcută la începerea inspecției fiscale în baza art.122 alin.(4), lit.e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În plus, invocările ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât :

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, se reține că, inspecția fiscală s-a desfășurat cu respectarea prevederilor legale în ceea ce privește comunicarea avizului de inspecție fiscală, drept pentru care se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală și la procedura inspecției.

3.2 ASPECTE DE FOND

3.2.1 Cu privire la TVA în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acceptat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei pentru achizițiile efectuate de societate pe motiv că acestea nu îndeplinesc condițiile legale de acordare a dreptului de deducere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de x lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu prezintă dovezi obiective din care să rezulte modul în care aceste achiziții au fost folosite în folosul operațiunilor taxabile ale societății, astfel:

- x lei TVA aferentă achizițiilor de servicii de catering, consultanță, reparații auto, publicitate și achiziție de bilete de avion;
- x lei TVA aferentă serviciilor de telefonie;
- x lei TVA aferentă serviciilor de curierat;
- x lei TVA aferentă serviciilor de traduceri;
- x lei TVA aferentă achizițiilor de materiale consumabile și produselor de papătărie;
- x lei TVA aferentă achizițiilor de accesorii periferice pentru calculatoare și servicii reparații calculatoare;
- x lei TVA aferentă serviciilor de cazare.

Societatea consideră că, decizia organelor de control de a respinge la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli precum materiale de birotică, accesorii periferice pentru calculatoare, servicii de traduceri și curierat, servicii de telefonie, motivat de faptul că nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte folosința achizițiilor în cadrul operațiunilor taxabile ale societății, este luată cu încălcarea principiului bune credințe și a jurisprudenței europene în materie.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) și 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal până la 31.12.2015, respectiv art. 297 alin.(4) și art. 299 alin.(1), lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal pentru perioada 01.01.2016:

”ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor [art. 134²](#) alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.[...]

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

”ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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”.

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin (2)-(6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la [art. 155¹](#) alin. (1).”

“ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294 , 295 și 296 ;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

“ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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. 319](#) , precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrarilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile

necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**

În spetă, din documentele existente la dosarul cauzei și din constatările organelor de inspecție fiscală se retin următoarele:

Din Nota explicativa nr. MBS2_AIF x dată de societate în vederea lămuririi unor aspecte cu privire la activitatea .X. SRL, rezultă că în perioada supusă verificării societatea a efectuat cercetări clinice pentru companiile farmaceutice, respectiv selectarea locurilor de desfășurare a studiilor clinice, a medicilor precum și monitorizarea calității și evoluției acestor procese. În vederea desfășurării acestor studii societatea a obținut autorizările comisiei de etică competentă.

Proiectele desfășurate de SC .X. SRL au fost:

- proiectul IG0903 pentru beneficiarul Institutul x SA, având ca obiect realizarea unui studiu clinic multicentric pentru compararea eficacității și a siguranței administrării intravenoase a unei doze de 60mg/kilocorp/săptămână de afla-1 antitripsină umană Grifols, versus placebo în terapia de augmentare cronică la subiecți cu emfizem pulmonar cauzat de deficiența ereditară de alfa-1 antitripsină. Studiul s-a desfășurat în 17 țări. Conform notei explicative date de societate serviciile prestate de SC .X. SRL în cadrul acestui proiect au constat în identificarea în România a centrelor și a medicilor care să îndeplinească condițiile de a fi investigatori;
- proiectul x desfășurat în perioada 2013-2015 în favoarea y, având ca sponsor z. Serviciile prestate de SC .X. SRL în această perioadă sunt similare proiectului x3, diferența fiind că în cadrul acestui proiect contractul cu sponsorul nu a fost încheiat direct de societatea din România ci de y, activitatea SC .X. SRL constând în obținerea autorizației pentru studiul desfășurat în România și menținerea legăturii cu medicii investigatori dar și cu societatea de grup y.

Referitor la motivele pentru care organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă de x lei aferentă cheltuielilor înregistrate de societate cu serviciile de telefonie, curierat, reparații imprimantă, achiziții materiale consumabile, accesorii periferice pentru calculator, reparații auto, protocol, consultanță, deplasări, respectiv:

- societatea nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte care au fost centrele de studiu alese în România pentru testările efectuate în proiectele x și x;
- societatea nu a prezentat raport privind serviciile realizate în cadrul proiectelor derulate;
- societatea nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte concret legătura cu centrele de studii clinice și modul în care a fost efectuată monitorizarea în cadrul proiectelor, societatea nu a justificat cu rapoarte activitatea personalului propriu;
- societatea nu a prezentat deconturile pentru deplasările efectuate de angajații proprii în teritoriu și faptul că acestea nu au completate toate rubricile și nu sunt semnate de angajatul care le decontează.

Se rețin următoarele aspecte:

În nota explicativă nr. MBS2_AIF x, în ceea ce privește studiul x, societatea declară că acesta se desfășoară în 27 de unități medicale din 17 țări, din care în România se efectuează studiu în 6 unități medicale.

La dosarul contestației societatea depune o serie de rapoarte de monitorizare a vizitelor și rapoarte de pre-studii asupra vizitelor întocmite în perioada 2010-2011 în cadrul proiectului IG0903, din care rezultă un număr de 14 unități medicale. Din analiza rapoartelor de monitorizare reiese activitățile desfășurate în cadrul proiectelor **în perioada 2010-2011**, însă nu reiese folosința achizițiilor efectuate de SC .X. SRL pentru care nu a fost acceptat dreptul de deducere în scopul efectuării acestor activități.

În ceea ce privește proiectul x societatea nu depune în susținerea contestației niciun document suplimentar în ceea ce privește identificarea centrelor de studiu în care a fost desfășurat acest proiect.

Mai mult, organele fiscale nu au putut identifica din documentele și evidențele contribuabilului dacă aceste cheltuieli pentru care a fost respins dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei au fost costuri eligibile în cadrul proiectelor respective și dacă au fost refacturate către beneficiarii finali, societatea nedeponând în susținerea contestației documente suplimentare în acest sens.

Societatea depune în susținere raportul de activitate întocmit de salariați x ce conține o serie de activități prestate începând cu data de 01.06.2013, fără a putea fi identificat proiectul pentru care au fost prestate aceste activități.

Conform art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

„Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatară este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarăi.**

În ceea ce privește jurisprudența europeană invocată de contestatară, facem următoarele precizări:

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care

persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva** fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, **simpliciter prezentarea a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Mai mult, jurisprudența invocată de contestatar nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- în cauza C-285/11 Bonik EOOD Curtea a stabilit că dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile, fără să se fi stabilit dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere

era implicată într-o fraudă de TVA survenită în aval sau amonte în lanțul de livrări, abia după ce s-a constatat realizarea efectivă a operațiunilor și utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale societății. Ori, în cazul în speță, tocmai faptul că societatea nu a demonstrat că operațiunile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile a constituit motivul pentru care organele de control nu au acceptat dreptul de deducere a TVA;

- în cauza C-80/11 Mahageben Kft, Curtea a statuat că nu poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA pentru simplul fapt că emitentul facturii nu a contabilizat achiziționarea bunurilor și nu avea posibilitatea de a le furniza din lipsa de vehicule, având în vedere că acesta a recunoscut că a efectuat livrarea și și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în materie de declarare și de plată a taxei. Ori, în speță, societății nu i s-a acordat dreptul de deducere al TVA pe motiv că nu a făcut dovada că serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, nefiind vorba de neînregistrarea în contabilitate de către prestator a serviciilor achiziționate și nici de omisiuni în facturile emise;

- în cauza C-37/95 Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV (pct.20) Curtea a statuat că dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile. În cazul în speță, pentru achizițiile efectuate, este îndeplinită condiția de formă, achizițiile având la bază facturi întocmite în conformitate cu art.155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, însă societatea nu demonstrează utilizarea lor în folosul operațiunilor taxabile, astfel condiția de fond nefiind îndeplinită.

În ceea ce privește justificarea cheltuielilor de deplasare se rețin următoarele:

Conform Ordinului nr. 3512/2008 din 27/11/2008 privind documentele financiar-contabile în ceea ce privește ordinele de deplasare și deconturile de cheltuieli se rețin următoarele:

Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4) este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; **stampila unității**; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- **cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;**
- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.

Conținutul minimal de informații al formularului DECONT DE CHELTUIELI (pentru deplasări externe - Cod 14-5-5) este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- numele și prenumele titularului de avans;
- avansuri primite în valută sau în valută și în lei; sume decontate; diferențe de restituit/primit;

- semnături: conducătorul unității; șeful compartimentului financiar-contabil, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, după caz; titularul de avans.

Conform celor menționate anterior, atât ordinul de deplasare cât și decontul de cheltuieli trebuie să conțină o serie de informații minimale astfel încât să îndeplinească calitatea de document justificativ și care să permită justificarea cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Din analiza documentelor depuse la dosarul contestației rezultă că ordinele de deplasare și deconturile de cheltuieli nu conțin elemente suficiente care să facă dovada că aceste cheltuieli sunt efectuate în legătură cu proiectele desfășurate de societate, respectiv:

- ordinul de deplasare din data de 12.05.2015 întocmit de doamnele Darie Roxana și Rodica Dogaru nu menționează proiectul pentru care au fost efectuate cheltuielile respective și nici nu au stampila unității la care s-au deplasat;
- decontul de cheltuieli nu conține semnătura persoanei care l-a întocmit sau a conducătorului unității.

Mai mult, din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că societatea nu a prezentat toate deconturile pentru deplasările efectuate de către angajații proprii în teritoriu, la instituțiile statului sau la centrele de studii unde se aflau investigatorii.

Motivația contestatarului cu privire la faptul că semnătura și stampila nu sunt elemente obligatorii pe care ordinul de deplasare trebuie să le conțină, făcând analogie cu prevederile legale care permit lipsa acestora în cazul facturilor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organului fiscal face referire în cazul ordinelor de deplasare la **semnătura și stampila unității fiscale unde s-a efectuat deplasarea** și nu la semnătura și stampila societății care a întocmit ordinul de deplasare.

Față de prevederile legale în vigoare, de susținerile contestatarii și de documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că, în mod corect, organul fiscal nu a acceptat la deducere suma de 39.882 lei reprezentând TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu prezintă dovezi obiective din care să rezulte modul în care aceste achiziții au fost folosite în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

3.2.2 Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de x lei reprezentând contravaloarea livrării unui laptop, TVA neînregistrată în contabilitate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, pentru factura nr. 1/06.05.2016 reprezentând vânzarea unui laptop, în valoare totală de x lei, din care baza impozabilă în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, a colectat TVA în sumă de x lei.

Societatea susține că motivația organului de inspecție fiscală pentru colectarea sumei de x lei "reprezentând contravaloarea livrării unui laptop, ***motivată de faptul că***

aceasta nu a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală” este contrară constatărilor din RIF unde se menționează că societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală operațiuni impozabile taxabile, respectiv x lei reprezentând TVA colectată pentru livrarea unui laptop.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

“ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”

“ ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016”

“ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; Norme metodologice

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; Norme metodologice

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare: Norme metodologice”

Din prevederile legale anterior menționate se reține faptul că pentru livrarile de bunuri și prestările de servicii baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului. Exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, sau, prin excepție, la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în cazul persoanelor care au optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține faptul că societatea, pentru factura nr.x, reprezentând vânzarea unui laptop, în valoare totală de x lei, din care baza impozabilă în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, a colectat eronat doar

TVA în sumă de x lei, factura fiind încasată integral, fapt care nu afectează exigibilitatea TVA-ului întrucât societatea nu aplică sistemul TVA la încasare. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA suplimentară în sumă de x lei, reprezentând diferența dintre TVA facturată x lei și TVA colectată eronat de societate în sumă de x lei.

Motivația contestatarei legată de existența unor contradicții în afirmațiile organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținută, întrucât organul fiscal nu s-a referit la neînregistrarea în contabilitate a facturii, ci la neînregistrarea în contabilitate a TVA colectată suplimentară în sumă de x lei.

Astfel, față de prevederile legale în vigoare, de susținerea contestatarei, rezultă că, în mod corect, organul fiscal a colectat TVA suplimentară în suma de x lei reprezentând diferența de TVA aferentă facturii nr. x reprezentând contravaloarea livrării unui laptop.

3.2.3 Cu privire la TVA respinsă la rambursare în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect, organele de inspecție fiscală au respins dreptul de rambursare pentru TVA în sumă de x lei, suma existentă în sold la data de 30.11.2010.

În fapt, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în sumă de x lei, sumă evidențiată în soldul contului 4424 "TVA de recuperat" existent în bilanțul de la 30.06.2016. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la rambursare TVA în sumă de x lei, sumă ce se regăsește în sold în data de 30.11.2010.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au clarificat situația de fapt a societății, ci au procedat la neacceptarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, existentă în sold la 30.11.2010, fără a face o analiză a provenienței acestui sold.

În drept, potrivit prevederilor art.23 alin.(1) și art.135 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."

" Art. 135 Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea

Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitată, reiese că termenul de prescripție al dreptului contribuabililor de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen

de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul TVA, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală.

În privința exigibilității TVA potrivit prevederilor art.134 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea – definiții

[...]

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință:

“ART. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii noiembrie 2010, obligația declarativă intervine la data de 25.12.2010, iar termenul de prescripție al dreptului contribuabililor de a cere rambursarea TVA începe să curgă de la data de 01.01.2011.

În consecință, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 12.10.2016, termenul de prescripție al societății de a solicita rambursarea TVA existentă în sold la 30.11.2010 s-a împlinit la 31.12.2015.

Mai mult, invocarea societății cu privire la faptul că organele fiscale au procedat la neacceptarea dreptului de rambursare a TVA fără a face o analiză a provenienței acestui sold nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la dosarul contestației există Anexa nr. 3 la RIF ce cuprinde situația privind TVA în perioada decembrie 2010 – iunie 2016 din care rezultă faptul că suma totală solicitată la rambursare include suma de x lei existentă în sold la 30.11.2010, acest sold nefiind diminuat pe parcursul perioadei verificate întrucât contribuabilul nu a înregistrat TVA de plată în nicio perioadă fiscală de raportare.

Astfel, față de prevederile legale în vigoare, de susținerea contestației, rezultă că, în mod corect, organul fiscal nu a acceptat la rambursare suma de x lei, reprezentând TVA de recuperat existentă în sold la 30.11.2010.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul art. 49, art. 73 alin.(1), art.122 alin.(1) și alin.(4), lit.e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 134 alin.(2), art. 145 alin.(2) și 146 alin.(1), art. 156² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 282, art. 286 alin.(1), lit.a), art. 291 alin.(1), lit.a), art. 297 alin. (4) și art. 299 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, art. 23 alin.(1),

art. 135 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.