

## DECIZIA NR.582

Directia generala regionala a finantelor publice, Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. , cu privire la contestatia depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere emisa in baza Raportul de Inspectie Fiscala si priveste suma totala care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar
- majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent si primirea actului administrativ fiscal de catre acesta sub semnatura si de data depunerii contestatiei la D.G.F.P. conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA si accesorii aferente si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscal cu privire la aceste sume.

In sustinerea contestatiei SC X prezinta urmatoarele argumente:

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA pentru achizitiile de servicii de la prestatorii de servicii pe motiv ca societatile mai sus amintite nu au declarat prestarile de servicii facturate catre SC X si nu au depus deconturi de TVA, nu au fost identificate declaratiile fiscale din care sa rezulte ca aceste societati comerciale au avut angajati cu care sa presteze serviciile respective catre SC X.

Societatea contestatoare sustine ca aceste deficiente sunt imprejurari care nu au putut fi verificate de SC X in calitate de agent economic beneficiar de buna credinta al acestor prestari de servicii in conditiile in care societatile comerciale in cauza, in baza contractelor incheiate si-au exercitat obligatiile asumate, lucrarile au fost receptionate si in consecinta prestatorul este indreptatit sa incaseze pretul in baza unor facturi.

SC X sustine ca este un contribuabil de buna credinta cu o conduita fiscala conforma cu principiile generale de conduita in administrarea impozitelor, taxelor si contributiilor la bugetul general consolidat si isi judeca partenii de afaceri dupa modul in care isi achita obligatiile contractuale.

Sustine ca singura informatie legata de comportamentul fiscal al contribuabilului persoana juridica la care are acces orice persoana juridica interesata in relatiile sale cu un partener este aceea a verificarii contribuabilului daca este inregistrat in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art.78<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, considera ca organele de inspectie fiscala in mod netemeinic a considerat ca SC X a incalcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, neavand drept de deducere a TVA pentru lucrarile efectuate de prestatorii de servicii.

Societatea contestatoare sustine ca a tinut cont de prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal , potrivit careia exercitarea dreptului de deducere se efectueaza in baza unei facturi care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) ; precizeaza ca la momentul executarii lucrarilor si facturarii acestora catre SC X, cele trei societati aveau codul de inregistrare in scopuri de TVA activ iar facturile emise sunt in conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.In timpul inspectiei fiscale, societatea a prezentat contractele incheiate intre parti, devizele de lucrari aferente facturilor emise de prestatorii de servicii iar serviciile au fost prestate respectiv :SC I a prestat servicii de reconditionare arbori pentru utilaje, confectionare rafturi metalice, confectionare cale de rulare dubla, sudare piese metalice, reconditionare bucsi utilaje, inlocuit rulmenti utilaje, confectionat imprejmuire metalica; SC G a prestat servicii de asfaltare drum acces, lucrarea fiind vizionata si constatat fizic si de organul de inspectie fiscala;; SC A a executat confectii metalice diverse in sectiile de productie si spatiile de depozitare precum si de evacuare a rumegusului.

In contextul celor prezentate, societatea contestatoare sustine ca nu poate fi sanctionata pentru faptele ce apartin unor agenti economici de rea credinta in relatiile cu organele fiscale; invoca in sustinere art.1357 si art.1349 alin.(1) si (2) din Codul civil iar in conformitate cu prevederile art.216 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a Deciziei de impunere.

II.Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, referitor la TVA stabilita suplimentar, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

1.In ceea ce priveste TVA inscrisa in facturile emise de catre SC I.

Urmare a verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au identificat neconcordanțe între achizițiile de la SC I SRL declarate de SC X în declarația 394 pentru semestrul I 2010 și cele declarate de către SC I, în sensul că SC I nu a declarat prestarile de servicii facturate către SC X.

Din analiza declaratiilor depuse de SC I, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate nu a avut angajati iar de la infiintare si pana la data controlului, societatea a depus un singur decont de TVA , pentru trimestrul IV 2008.

Pentru acest comportament fiscal SC I a fost declarata Inactiva incepand cu data de 07.10.2010 asa cum rezulta din adresa emisa de D.G.F.P.-Biroul de gestiune Registrul Contribuabilului.

In conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, art.6 dom O.G. Nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie-cauza C-255/02 Halifax & Other organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA, astfel:

-TVA aferenta achizițiilor de lucrari constructii-manopera confectii metalice, inscrise in factura si devizele de lucrari pentru care nu s-a facut dovada realizarii in fapt, inregistrata in evidentele contabile ale SC X in luna martie-septembrie 2010

2. In ceea ce priveste TVA in valoare de inregistrata in facturile emise de SC G.

Urmare a verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante intre achizitiile de la SC G declarate de SC X in declaratia 394 pentru semestrul II 2010 si cele declarate de SC X, in sensul ca SC G nu a declarat prestarile de servicii facturate catre SC X.

In timpul controlului, SC X a prezentat organelor de inspectie fiscala, facturile si devizele de lucrari emise de SC G din care rezulta ca aceasta societatea ar fi prestat servicii de asfaltare drum acces.

Valoarea tranzactiilor desfasurate in luna octombrie 2010 intre cele doua societati este in suma...

Din verificarea declaratiilor fiscale depuse de SC G , organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate nu a depus declaratii fiscale din care sa rezulte ca ar fi avut angajati iar pe trimestrul IV 2010 nu a depus decontul de TVA.

Urmare a nedepunerii obligatiilor declarative SC G a fost declarata "inactiva" incepand cu data de 24.08.2012.

In conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, art.6 dom O.G. Nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile atr.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie-cauza C-255/02 Halifax & Other organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA si au stabilit suplimentar de plata TVA pe luna octombrie 2010.

3.In ceea ce priveste TVA inregistrata in facturile emise de catre SC A.

Urmare a verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante intre achizitiile de la SC A declarate de SC X in declaratia 394 pentru semestrul II 2010 si cele declarate de SC A in sensul ca SC a nu a declarat prestarile de servicii facturate catre SC X.

Din analiza declaratiilor depuse de SC A, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate nu a avut angajati care sa presteze servicii de manopera catre X si nu a depus deconturi de TVA pe trimestrul IV 2010 si trimestrul I 2011.

In timpul controlului, SC X a prezentat organelor de inspectie fiscala, facturile si devizele de lucrari emise de SC A din care rezulta ca aceasta societatea ar fi prestat servicii de confectii metalice diverse.

Valoarea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati pe perioada octombrie 2010- februarie 2011 este de ..

Avand in vedere constatarile fiscale cu privire la neconcordantele identificate documentele prezentate precum si prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, art.6 din O.G. Nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile atr.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie-cauza C-255/02 Halifax & Other, organele de inspectie fiscala au respins la deducere pentru TVA inregistrata in evidentele contabile ale SC X in baza facturilor emise de SC A stabilind suplimentar de plata TVA pe perioada octombrie 2010-februarie 2011.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada martie 2010-februarie 2011, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119,120, 120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.03.2010 - 31.03.2013.

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii cu control ulterior a deconturilor de TVA lunare aferente perioadei 01.03.2010-28.02.2013 si solutionarea cu control anticipat a decontului de TVA din luna martie 2013.

Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.F.P.este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta facturilor emise de prestatorii de servicii , in conditiile in care nu au fost indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la prestatorii de servicii.**

In fapt, in perioada martie 2010-februarie 2011, SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturilor emise de prestatorii de servicii.

In timpul controlului, SC X a prezentat organelor de inspectie fiscala, facturile si devizele de lucrari emise de SC I si SC A precum si contractele de executie incheiate, din care rezulta ca aceste societatea ar fi prestat catre SC X servicii de confectii metalice diverse.

De asemenea, societatea contestatoare a prezentat in timpul controlului facturile devizele de lucrari precum si contractul de antrepriza incheiat cu SC G din care rezulta ca antreprenorul ar fi executat cu materialele proprii asfaltarea drumurilor de acces din incinta SC X.

Urmare a verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au identificat neconcordanțe între achizițiile de la SC I, SC G și SC A declarate de SC X în declarația 394 pentru semestrul I 2010, semestrul II 2010 și semestrul I 2011 și cele declarate de către SC I în semestrul I 2010, SC G în semestrul II 2010 și SC A în semestrul II 2010 și semestrul I 2011, în sensul că societățile prestatoare nu au declarat prestațiile de servicii facturate către SC X.

Din analiza declarațiilor depuse de SC I, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate nu a avut angajati iar de la infiintare si pana la data controlului, societatea a depus un singur decont de TVA in data de 26.01.2009, pentru trimestrul IV 2008.

SC I a fost declarata "Inactiva" incepand cu data de 07.10.2010 asa cum rezulta din adresa emisa de D.G.F.P.-Biroul de gestiune Registrul Contribuabilului.

In ceea ce priveste SC G, urmare a verificarii si consultarii bazei de date a Ministerului de Finante, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate nu a depus declaratii fiscale din care sa rezulte ca ar fi avut angajati iar pe trimestrul IV 2010 nu a depus decontul de TVA.

Urmare a nedepunerii obligatiilor declarative SC G a fost declarata "inactiva" incepand cu data de 24.08.2012.

Din analiza declarațiilor depuse de SC A, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate nu a avut angajati care sa presteze servicii de manopera catre X și nu a depus deconturi de TVA pe trimestrul IV 2010 și trimestrul I 2011.

Avand in vedere constatările fiscale cu privire la neconcordanțele identificate documentele prezentate precum și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, art.6 dom O.G. Nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție-cauza C-255/02 Halifax & Other, organele de inspectie fiscala au respins la deducere pentru TVA inregistrata in

evidentele contabile ale SC X in baza facturilor emise de SC I, SC G si SC A stabilind suplimentar de plata TVA pe perioada octombrie 2010-februarie 2011.

In contestatia formulata SC X sustine a inregistrat TVA deductibila in baza facturilor emise de prestatorii de servicii, tinut cont de prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal iar la momentul executarii lucrarilor si facturarii acestora catre SC X, cele trei societati aveau codul de inregistrate in scopuri de TVA activ , facturile emise fiind in conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Sustine ca serviciile facturate au fost prestate efectiv respectiv :SC I a prestat servicii de reconditionare arbori pentru utilaje, confectionare rafturi metalice, confectionare cale de rulare dubla, sudare piese metalice, reconditionare bucsi utilaje, inlocuit rulmenti utilaje, confectionat imprejmuire metalica; SC G a prestat servicii de asfaltare drum acces, lucrarea fiind vizionata si constatat fizic si de organul de inspectie fiscala;; SC A a executat confectii metalice diverse in sectiile de productie si spatiile de depozitare precum si de evacuare a rumegusului.

Totodata , SC X sustine ca este un contribuabil de buna credinta,singura informatie legata de comportamentul fiscal al contribuabilului persoana juridica fiind verificarea daca un contribuabil este inregistrat in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art.78<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si considera ca nu poate fi sanctionata pentru faptele ce apartin unor agenti economici de rea credinta in relatiile cu organele fiscale;

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

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

-art.134<sup>1</sup>

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

*(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.”*

-art. 134<sup>2</sup>

*“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“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 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);”

Potrivit prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

(1) **Persoana impozabilă** care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

iar la pct 5 din același act normativ se prevede:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, codul de identificare fiscală, **ale persoanei impozabile care emite factura;**”

La art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal se prevede:

“(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.”

Potrivit prevederilor legale enunțate, o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei.

Pentru prestarile de servicii decontate de baza de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestarilor de servicii este condiționat și de prestarea efectivă a acestora, de necesitatea și utilizarea serviciilor în folosul operațiilor taxabile ale societății.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă facturilor de achiziții de bunuri și servicii, emise de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

SCX si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de prestatorii SCI, SC G si SCA, pe perioada martie 2010- februarie 2011, inregistrand in evidentele contabile, deconturi de TVA si Declaratia informativa 394, TVA deductibila.

Se retine ca urmare a verificarii informatiilor inscrise in declaratiile 394 s-au identificat neconcordante intre achizitiile de la SC I, SC G si SC A declarate de SC X in semestrul I 2010, semestrul II 2010 si semestrul I 2011 si cele declarate de catre SC I in semestrul I 2010, SC G in semestrul II 2010 si SC A in semestrul II 2010 si semestrul I 2011, in sensul ca societatile prestatoare nu au declarat prestarile de servicii facturate catre SC X.

De asemenea s-a constatat ca:

-SC I nu a avut angajati iar de la infiintare si pana la data controlului, societatea a depus un singur decont de TVA in data de 26.01.2009, pentru trimestrul IV 2008; SC I a fost declarata "Inactiva" incepand cu data de 07.10.2010 asa cum rezulta din adresa emisa de D.G.F.P.-Biroul de gestiune Registrul Contribuabilului.

-SC G nu a depus declaratii fiscale din care sa rezulte ca ar fi avut angajati iar pe trimestrul IV 2010 nu a depus decontul de TVA; SC G a fost declarata "inactiva" incepand cu data de 24.08.2012.

SC A nu a avut angajati care sa presteze servicii de manopera catre X si nu a depus deconturi de TVA pe trimestrul IV 2010 si trimestrul I 2011.

In conditiile in care societatile prestatoare nu au avut angajati, se retine ca serviciile inscrise in facturile emise de SC I, SC G si SC A nu au fost prestate de aceste societati.

Mai mult, societatile prestatoare au colectat declarat si platit care bugetul statului TVA inscrise in facturile emise catre SC X.

Prin urmare, in speta faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit , conform prevederilor art.134 din Codul fiscal ,in conditiile in care furnizorii de bunuri nu au colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere pentru SC X, conform prevederiloae legale enuntate.

Dupa cum am aratat si mai sus conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila.

De asemenea, in conditiile in care furnizorii de bunuri nu au colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta facturilor emise catre SC X poate fi considerata ca facturile inregistrate in evidentele contabile ale SC X in baza carora a fost dedusa TVA nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate, neindeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

Referitor la inregistrarea in evidentele contabile a documentelor justificative la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

*"(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."*

Totodata, ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat.Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial

parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportat de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

**Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.**

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Ori, in situatia de fapt, prestatorii de servicii nu au colectat TVA , nu au declarat TVA prin Decont de TVA, nu au facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acestea au colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa -si deduca TVA.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia aceste deficiente sunt imprejurari care nu au putut fi verificate de SC X in calitate de agent economic beneficiar de buna credinta al acestor prestari de servicii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care a fost obtinuta SC X sa faca afaceri cu aceste societati comerciale. Organele de inspectie fiscala nu au competenta materiala in ceea ce priveste relatiile contractuale dintre contribuabili.

Potrivit prevederilor art.5 si 6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

*"Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”;*

iar potrivit prevederilor art.6 din acelasi act normativ

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Afirmatia societatii contestatoare , potrivit careia serviciile au fost efectiv prestate de aceste societati in baza contractelor incheiate si devizelor prezentate in timpul controlului, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care urmare verificarii declaratiilor depuse la organul fiscal teritorial s-a constatat ca societatile prestatoare nu au depus declaratii fiscale din care sa rezulte ca ar fi avut angajati care se executa servicii de reconditionare arbori pentru utilaje, confectionare rafturi metalice, confectionare cale de rulare dubla, sudare piese metalice, reconditionare bucsi utilaje, inlocuit rulmenti utilaje, confectionat imprejmuire metalica;



servicii de asfaltare drum acces, confectii metalice diverse in sectiile de productie si spatiile de depozitare precum si de evacuare a rumegusului.

De asemenea, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emise de societatile prestatoare care aveau cod activ de inregistrate in scopuri de TVA si care cuprindeau informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care facturile in cauza nu indeplinesc calitatea de document justificativ, ele nefiind inregistrate in evidentele contabile ale societatilor prestatoare.

Faptul ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza unor facturi care au atasate devize de lucrari in care sunt enunerate niste servicii nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care s-a facut dovada ca prestatorii de servicii nu au colectat, declarat si platit TVA inscrisa in facturile emise catre SC X si care nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate, neindeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie prestate efectiv si sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In cauza in speta s-a dovedit ca SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza unor facturi care nu au calitatea de document justificativ si mai mult serviciile nu au fost prestate de societati care nu au avut angajati.

Prin urmare organele de inspectie fiscala in mod legal au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispune:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata taxei deduse in mod abuziv.

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudenta Curtii Europene de justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

Avand in vedere ca in speta, faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit in conditiile in care prestatorii se servicii nu au colectat declarat si platit bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise catre SC X , ca facturile in cauza nu au calitatea de document justificativ se retine ca nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere si prin urmare SC X nu are dreptul la deducerea TVA inscrisa in facturile emise de societatile prestatoare mai sus enumerate.

La dosarul contestatiei SC X nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala astfel ca, in speta sunt aplicabile prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Referitor la accesoriile aferent TVA stabilita suplimentar de plata, din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere asupra TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada martie 2010-februarie 2011.

Accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119,120, 120<sup>^</sup>1 din O.G. Nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conditiile in care, potrivit legii, majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata asupra caruia au fost calculate accesoriile , avand in vedere principiului de drept "accessorium sequitur principale", se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere cu privire la suma totala, care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar de plata
- majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.