

DECIZIA NR. 1306/2014

**privind solutionarea contestatiei formulata de catre
SC X S.R.L
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /23.07.2014**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice..... prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P. Serviciul Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin adresa nr..... din 18.07.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice sub nr. din 23.07.2014 cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L cu domiciliul fiscal in loc....., strada, nr..... judetul..... inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr...../...../....., avand cod unic de inregistrare

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P..... A.J.F.P..... Serviciul Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../10.06.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /10.06.2014 si priveste suma totala de lei care se compune din:

- lei reprezentand TVA de plata suplimentar;
- lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA-ului suplimentar;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA-ului suplimentar.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../10.06.2014 prin posta cu confirmare de primire in data de 18.06.2014 si de data inregistrarii contestatiei la registratura D.G.R.F.P A.J.F.P....., in data de 11.07.2014, conform stampilei unitatii respective.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre SC X S.R.L impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /10.06.2014.

I. S.C. X S.R.L contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /10.06.2014 si anume:

- TVA de plata stabilita suplimentar in suma de..... lei, dobanzi aferente TVA-ului suplimentar in suma de lei, penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei.

In sustinerea contestatiei se aduc urmatoarele considerente de fapt si de drept:

- SC X S.R.L contesta masura organelor de inspectie fiscala de anulare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in facturile emise de SC X SRL pentru prestarea serviciilor de transport de persoane.

Contestatarul considera ca, desi furnizorul sau i s-a anulat codul de inregistrare in scopuri de TVA de catre autoritatile fiscale pentru perioada februarie 2013 - decembrie 2013, faptul ca acesta a continuat sa emita facturi cu TVA, sa depuna deconturi de TVA, sa achite sumele la timp, bugetul statului nu a fost prejudiciat prin deducerea de catre SC X SRL a sumei de lei, motiv pentru care societatea considera ca suma stabilita suplimentar in urma controlului fiscal este nefondata.

- SC X SRL contesta si "*aduce documente justificative pentru sumele stabilite suplimentar*" in legatura cu factura nr/30.08.2012 in valoare de lei (..... euro) emisa de catre X catre SC X S.R.L avand ca obiect prestarea de servicii de contabilitate.

Contestatarul sustine ca serviciul prestat de firma germana a fost considerat ca tranzactie intracomunitara in conformitate cu art 157, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Firma germana X, in baza contractului de prestari servicii incheiat, a prestat serviciile in beneficiul SC X S.R.L si a intocmit in acest scop un raport de activitate si un raport de venituri/cheltuieli

In vederea sustinerii serviciilor prestate de catre X Germania catre SC X, petenta ataseaza la contestatie materialul suport (Anexa 1- Raport activitate) mentionand ca serviciul a fost prestat si considerat necesar in urma raportului furnizat de catre SC X & X SRL actionarilor societatii X Germania.

Petenta opineaza ca tranzactia a fost considerata si incadrata corect ca si tranzactie intracomunitara aplicandu-se sistemul de taxare inversa si ca suma de lei a fost corect considerata ca si TVA deductibila. Drept urmare, societatea solicita eliminarea punctului 4 din Raportul de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala.

- SC X SRL contesta si "*aduce documente justificative pentru sumele stabilite suplimentar*" in legatura cu "structura metalica" evidentiata in factura nr. /16.12.2013.

In acest sens, petenta sustine ca, in conformitate cu scadentul prezentat in confirmarea comenzii pentru ridicarea unei hale de depozit si de productie din data de 13.10.2013, la capitolul "Conditii generale", suma de euro facturata in data de 16.12.2013 prin factura nr. /16.12.2013 in valoare totala de lei reprezinta un avans (pausal) pentru achizitia structurii metalice necesara construirii depozitului si halei de productie si nu necesita existenta fizica a structurii respective pentru a indeplini conditiile deducerii TVA.

Contestatarul mentioneaza ca suma respectiva a fost eronat inclusa in situatia de lucrari si eronat facturata ca un element al acesteia. Prin urmare s-a produs o eroare materiala, care necesita reclasificarea tranzactiei privitoare la structura materiala ca un avans si nu ca un element al situatiei de lucrari. Pentru acest avans furnizorul a emis factura cu TVA, conform normelor, a achitat TVA colectata catre bugetul statului, clientul a platit TVA aferent acestui avans, fapt care, considera petenta, ii confera acesteia dreptul la deducerea TVA aferenta respectivului avans.

Societatea invoca in motivarea dreptului de deducere prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr.571/2003, coroborat cu art 134¹ alin (7) si art 134² alin. (2) din acelasi act normativ.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./10.06.2014 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina SC X SRL reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei

Perioada verificata 01.03.2012 – 31.03.2014

Din raportul de inspectie fiscala nr..... nr./10.06.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./10.06.2014 cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei contestata , rezulta urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada februarie 2013-decembrie 2013, SC X SRL a achizitionat servicii de transport de la SC X SRL in suma de lei pentru care a dedus TVA in suma de lei

Verificand aplicatia informatica FISCNET, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a fost scoasa din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2012 intrucat nu a depus deconturile de TVA pentru doua trimestre calendaristice consecutive.

In baza prevederilor art. 11 alin. (1⁴) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 155 alin. (19) si art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acordat petentei drept de deducere pentru achizitiile efectuate de la SC X stabilind TVA nedeductibila aferenta perioadei februarie 2013 -decembrie 2013 in suma de lei.

2. Referitor la TVA aferenta serviciilor de consultanta prestate de firma germana X, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna august 2012, SC X a inregistrat in evidenta contabila factura nr./30.08.2012 in valoare de lei emisa de firma germana X pentru care a aplicat taxarea inversa, inregistrand TVA aferenta in valoare de lei atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.

Intrucat SC X nu a justificat prin documente legale (situatii de consultanta, rapoarte de lucru) prestarea efectiva a serviciilor de consultanta de catre firma germana, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA nedeductibila in suma de lei.

3. Referitor la TVA aferenta achizitiei unei structuri metalice necesare extinderii halei de productie a SC X, organele de inspectie fiscala au constatat ca desi structura metalica era inscrisa in situatia de lucrari aferenta extinderii halei de productie, aceasta nu se afla la santierul situat in, judetul, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca SC X nu are drept de deducere a TVA in suma de lei aferenta achizitiei structurii metalice.

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca obiect de activitate fabricarea de echipamente pentru radiologie, electrodiagnostic si electroterapie (cod CAEN).

Perioada verificata :01.03.2012-31.03.2014

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de lei, D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit TVA suplimentara de plata in sarcina contestatoarei, in conditiile in care societatea a efectuat tranzactii comerciale cu contribuabili neinregistrati in scopuri de TVA

In fapt, in perioada februarie 2013-decembrie 2013 SC X a achizitionat servicii de transport de la SC X SRL in suma de lei pentru care a dedus TVA in cuantum de lei.

În urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a încălcat prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei întrucât la data emiterii facturilor respectivul furnizor (SC X SRL) nu era înregistrat în scopuri de TVA, acesta fiind scos din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA cu data de 01.08.2012 (anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala).

Prin contestatia formulata, petenta sustine ca suma stabilita suplimentar in urma controlului fiscal nu este fondata intrucat furnizorul X SRL a continuat sa depuna deconturile de TVA si sa achite sumele declarate la timp, bugetul de stat nefiind prejudiciat prin deducerea de catre SC X a TVA in suma de lei.

În drept, sunt aplicabile:

- prevederile art. 11 alin. (1⁴) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)—e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită”.

- prevederile art. 153 alin. (9) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

„ (9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

d) dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la art. 156², dar nu este în situația prevăzută la lit. a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul.

Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la art. 156² pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație.”

- prevederile art. 153 alin. (9²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

„(9²) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.”

În conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, se reține ca beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit.b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Astfel motivațiile contestatoarei conform cărora SC X SRL, după data la care i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA de către autoritățile fiscale a continuat să emită facturi cu TVA și să depună deconturi de TVA, nu pot fi avute în vedere la soluționarea contestației.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de lei, fapt pentru care, **contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr./10.06.2014 emisă de A.J.F.P. va fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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;”

3.2 In ceea ce priveste TVA in suma de lei, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inscrisa in facturile emise de X in baza contractului de prestari servicii, in conditiile in care SC X S.R.L nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv.

In fapt, urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X S.R.L a inregistrat in evidenta contabila si fiscala factura nr. /30.08.2012 in valoare de lei emisa de firma germana X in beneficiul SC X S.R.L pentru prestarea unor servicii de consultanta in domeniul financiar-contabil. In conformitate cu prevederile art. 157, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, SC X a evidentiat in contabilitate taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii mai sus mentionate , in suma de lei, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, aplicand mecanismul taxarii inverse.

In raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca pentru justificarea serviciilor prestate de catre clientul extern, societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul de prestari servicii nr. /31.01.2012 incheiat intre cele 2 parti. Obiectul contractului consta in prestarea de servicii de consultanta in domeniul financiar contabil de catre X in beneficiul SC X S.R.L.

De asemenea X a prezentat in sustinerea facturii nr /30.08.2012 si copii ale facturilor nr. /24.04.2012 emisa de catre SC X & X SRL, nr..... /09.04.2012, nr. /19.06.2012 si nr /09.04.2012 emise de catre SC X SRL in beneficiul societatii germane.

Obiectul facturilor de mai sus il reprezinta prestarea de servicii de consultanta in domeniul financiar contabil de catre societatile din Romania in beneficiul societatii germane.

Avand in vedere ca in timpul controlului, SC X S.R.L nu a prezentat rapoarte de activitate sau alte documente justificative din care sa rezulte ca prestatorul a efectuat aceste servicii in folosul SC X S.R.L, nefacand astfel dovada ca serviciile au fost achizitionate pentru realizarea de operatiuni taxabile, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in suma de lei aferenta facturilor reprezentand contravaloarea serviciilor facturate de SC X , in conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) , alin.(4) si alin.(7) precum si art.145 si art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, contestatoarea sustine ca operatiunea a fost considerata si incadrata corect ca si tranzactie intracomunitara aplicandu-se sistemul de taxare inversa si ca suma de lei a fost considerata corect ca si TVA deductibila.

Societatea precizeaza ca pentru serviciul prestat X a intocmit raport de activitate si raport de venituri/cheltuieli anexand la dosarul contestatiei o copie a documentului.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) si (2) si art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , care prevad:

-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

“(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;”

La art.155 alin.(5) lit.h) din Codul fiscal se prevede:

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”

La art.134¹ și art.134² din același act normativ în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

- art. 134¹

„(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.**”

- art. 134²

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată are naștere la momentul exigibilității taxei.

Pentru presterile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări faptul generator are 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.

De asemenea, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă presterilor de servicii este condiționat și de prestarea efectivă a acestora, de necesitatea și utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata trebuie dovedita cu documente, de catre persoana impozabila.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, societatea contestatoare are sarcina de a dovedi cu documente ca serviciile au fost prestate efectiv si ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile si ca indeplineste conditiile de deductibilitate prevazute de art.145 si 146 din Codul fiscal.

In speta, Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, 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-147/1998 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 si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective privind exercitarea dreptului de deducere.**

Principiul **prevalentei substantei asupra formei** constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv 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 destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii 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 operatiunilor taxabile ale acesteia.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste TVA in suma de lei aferenta serviciilor de consultanta facturate de firma germana X se impune a se face dovada prestarii efective a serviciilor in cauza, justificare care trebuie sa aiba la baza documente ce trebuie sa cuprinda o serie de elemente clar stipulate de prevederile legale, printre care si continutul operatiunii economico-financiare, datele cantitative si valorice aferente operatiunilor, identificarea si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunilor si a celor in drept sa aprobe operatiunile respective.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr./10.06.2014 se retine ca organele de control au constatat ca, in anul 2012, contestatara a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala delei aferenta facturii nr./30.08.2012 emisa de firma germana X reprezentand servicii de audit pentru care nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor, respectiv din care sa rezulte in ce au constat efectiv aceste servicii .

In vederea justificarii dreptului de deducere a TVA, societatea contestatoare, in timpul controlului si la dosarul contestatiei a prezentat factura in limba germana emisa de X reprezentand contravaloarea unor servicii de audit (factura nr./30.08.2012).

La dosarul contestatiei, petenta anexeaza un **raport de activitate** din analiza caruia se retin urmatoarele:

- nu contine niciun detaliu privind modalitatea de realizare a activitatilor respective, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc. ci doar o simpla insiruire de servicii;
- nu contine precizari privind numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, in ce au constat aceste servicii, resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;
- nu contine anexe cu privire la detalierea serviciilor prestate.

Avand in vedere caracteristicile particulare care diferentiaza serviciile de produse, in principal, intangibilitatea serviciilor si imposibilitatea prefigurarii lor cat mai fidele si cat mai exacte, precum si varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor masuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, astfel ca simpla detinere a unei facturi, nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura primita. Contribuabilul trebuie sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, iar achizitionarea serviciilor efectiv prestate trebuie sa fie destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si, totodata, factura detinuta trebuie sa cuprinda toate informatiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscala.

Prin adresa nr./23.05.2014, anexata in copie xerox la dosarul contestatiei, organul de inspectie fiscala a solicitat in scris, in baza prevederilor art 52 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, rapoartele de audit intocmite de SC X SRL pentru serviciile prestate in baza contractelor nr./19.03.2012 si/27.03.2012 catre X Germania.

SC X S.R.L a raspuns solicitarii organului de inspectie fiscala prin adresa nr./26.05.2014 precizind faptul ca SC X SRL nu a intocmit rapoarte de audit ci a intocmit situatii de consultanta care nu au caracter fiscal ci doar un caracter consultativ. Deasemenea se precizeaza ca aceste documente nu pot fi solicitate de catre organul de inspectie fiscala, ele avand un caracter confidential si privesc doar managementul societatii.

Organele de inspectie fiscala, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei au analizat aceste documente precizand ca SC X nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor de catre partenerul german, servicii care fac obiectul facturii nr./30.08.2012 in valoare de lei (..... euro).

Se retine ca societatea nu a depus in sustinerea contestatiei niciun document suplimentar (cu exceptia anexei la factura nr./30.08.2012 „Raport de activitate”), care să detalieze și să exemplifice în ce a constatat prestarea de servicii si daca acestea au fost prestate efectiv in beneficiul contestatarei.

Simpla prezentare a contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia si a unor rapoarte ce contin o insiruire de activitati nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât 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 . Astfel cum am prezentat anterior, societatea are obligatia de a prezenta documente in vederea justificarii prestarii serviciilor pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Astfel rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au retinut faptul ca societatea nu a justificat ca serviciile facturate de **X** au fost prestate efectiv si ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile prevazute la art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) din Codul Fiscal si au respins la deductibilitate TVA aferenta facturii emisa de prestator in suma de lei.

In consecinta, se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la respingerea la deductibilitate a TVA in suma de lei aferenta facturii emisa de **X** in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

3.3 Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca este legala masura organelor de inspectie fiscala privind stabilirea suplimentara a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./10.06.2014

In fapt, in vederea extinderii halei de productie, SC **X** S.R.L a incheiat in data de 13.10.2013 cu SC **X** SRL (CUI) un contract de confirmare a comenzii pentru ridicarea unei hale de depozit si de productie.

In baza contractului, SC **X** SRL a emis factura nr/16.12.2013 pe numele petentei in valoare de lei (..... euro) ,TVA in suma de lei, reprezentand inceperea fundatiei. SC **X** S.R.L a dedus TVA inscrisa in factura de mai sus in luna decembrie 2013.

Factura nr/16.12.2013 a fost emisa in baza situatiei de lucrari nr (anexata la dosarul cauzei) in valoare de lei (..... euro) care contine si „structura metalica confectionata in Austria” in valoare de euro.

Din analiza stadiului lucrarilor de constructie montaj reprezentand extindere hala de productie si depozitare , efectuata de catre organele de inspectie fiscala in data de 28.05.2013 , au rezultat urmatoarele:

- fundatia este completa
- zidul antiincendiu este complet
- elevatia completa.
- structura metalica nu se afla la santierul situat in, jud

Organul de inspectie fiscala a solicitat lamuriri cu privire la faptul ca structura metalica desi era inscrisa in devizul de lucrari, aceasta nu se afla la santierul situat in

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru contravaloarea structurii metalice in valoare de euro, factura nu are obiect deoarece respectiva structura desi este inclusa in situatia de lucrari in baza careia s-a emis factura nr./16.12.2013, in realitate aceasta lucrare de constructie montaj nu a fost efectuata in momentul emiterii facturii (ea nefiind efectuata nici in timpul desfasurarii inspectiei fiscale). Astfel factura nr./16.12.2013 emisa de catre SC X SRL in valoare de lei, TVA aferenta in suma de lei, nu are obiect pentru valoarea de lei , TVA aferent in suma de lei.

Contestatoarea sustine ca suma facturata pentru structura metalica reprezinta in fapt un avans pentru achizitia structurii metalice si nu necesita existenta fizica a structurii metalice pentru a indeplini conditiile deductiei TVA - ului. Suma respectiva a fost eronat inclusa in situatia de lucrari si eronat facturata ca un element al acesteia.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deductie

(1) Dreptul de deductie ia nastere 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;”

Pentru exercitarea dreptului de deductie a taxei, in conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se stipuleaza:

„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deductie

(1) Pentru exercitarea dreptului de deductie 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;[...].”

In ceea ce priveste justificarea deductiei taxei, in conformitate cu prevederile pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se arata:

46. (1) Justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. “

In conformitate cu prevederile legale mentionate, pentru exercitarea dreptului de deductie a TVA , SC X SRL trebuia sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal.

Art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

„(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;”

La art. 155 alin. (19) lit h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca **factura cuprinde în mod obligatoriu denumirea și cantitatea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.**

Fata de cele mai sus prezentate, se retine ca persoana impozabila poate deduce taxa pe valoarea adăugată dacă dreptul de deducere s-a exercitat în condițiile prevederilor legale precizate, însă inspecția fiscală precum și modul în care se stabilesc impozitele și taxele urmare verificărilor efectuate fac obiectul reglementărilor Codului de procedura fiscală, conform cărora inspecția fiscală va avea în vedere **examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere**, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe și constatări proprii.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal sunt reglementate prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, conform cărora „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 ”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) și art. 94 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

Art. 7

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

„Art. 94

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

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

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal este îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În vederea verificării realității operațiunilor, în conformitate cu prevederile OPANAF nr. 364/2009, organele de inspecție fiscală au întocmit „Fisa investigațiilor pe teren” care confirmă faptul că „**structura metalică nu se afla la santierul din,**” (anexa nr. 12 la raportul de inspecție fiscală).

În data de 30.05.2014 reprezentantul societății, d-na X a acordat organului de inspecție fiscală o notă explicativă. La întrebarea organului de inspecție fiscală cu privire la

locul unde se afla structura metalica aceasta a raspuns ca respectiva structura nu a sosit inca la santier, ea fiind comandata furnizorului dar nu a fost livrata. De asemenea d-na X a precizat faptul ca nu are cunostinta despre inscrierea in situatia de lucrari a contravalorii structurii si despre facturarea acesteia.

In nota explicativa s-a mai mentionat ca singurele documente de care dispune societatea verificata referitoare la structura metalica sunt: confirmarea comenzii pentru ridicarea unei hale de depozit si productie intocmita in 13.10.2013, factura nr/16.12.2013 si situatia de lucrari nr emise de SC X SRL

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru contravaloarea structurii metalice in valoare de..... euro factura nu are obiect deoarece **respectiva structura desi este inclusa in situatia de lucrari in realitate aceasta lucrare de constructie montaj nu a fost efectuata in momentul emiterii facturii.**

Având în vedere prevederile legale incidente în speță și constatările prezentate referitoare la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au reținut că societatea nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Argumentele invocate de petenta potrivit carora suma de..... euro facturata in data de 16.12.2013 de catre SC X SRL reprezinta un avans pentru construirea depozitului si halei de productie si nu necesita existenta fizica a structurii respective pentru a indeplinii conditiile deducerii TVA-ului, suma fiind eronat inclusa in situatia de lucrari nu pot fi retinute in favoarea contestatarei intrucat factura nr./16.12.2013 emisa de SC X SRL nu reprezinta contravaloarea unui avans incasat ci contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj emise in baza unei situatii de lucrari.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspectie fiscala redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod legal, organele de inspectie fiscala au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizitiei structurii metalice.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspectie fiscala, se reține că acestea în mod legal au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei, fapt pentru care, **contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr./10.06.2014 emisă de A.J.F.P. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru** acest capăt de cerere, respectiv **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3.4 . D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de lei aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctele 3.1, 3.2, 3.3 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de lei, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere nr./10.06.2014 s-au stabilit pentru perioada 26.09.2012-03.06.2014 dobanzi/majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de

intarziere in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in cuantum delei.

Societatea contesta si solicita anulara accesoriilor in suma delei (.....lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA +lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA) aferente TVA de plata stabilita suplimentar in suma de lei.

In drept, potrivit prevederilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

„Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

*„ Art. 120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.
(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”*

„Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si/sau penalitati de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma delei (.....lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA +.....lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA) individualizate prin Decizia de impunere nr.....din 10.06.2014, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1, 3.2 si 3.3 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul in suma de lei reprezentand taxei pe valoarea adaugata iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese ca petenta datoreaza si suma de..... lei, cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 si 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr./11.07.2014 împotriva Deciziei de impunere nr./10.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de si accesorii aferente TVA in suma de lei, reprezentand dobanzi in suma de lei si penalitati in suma de lei .

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