

DECIZIA NR.584

Directia generala regionala a finantelor publice, Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.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 Raportului de Inspectie Fiscala si priveste suma reprezentand TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

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 posta, conform plicului existent la dosarul contestatiei.

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 Raportului de Inspectie Fiscala prin care organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ din urmatoarele motive:

TVA solicitata la rambursare a rezultat din inregistrarea in evidentele contabile a facturilor reprezentand constructie cladire cu destinatie Pensiune turistica P+E+M, prestatie efectuata de SC T; in perioada octombrie-decembrie 2012, prestatorul de servicii a emis facturi in baza carora societatea a dedus TVA.

Din cercetarea efectuata la fata locului, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista constructia in rosu care cuprinde 8 camere si 2 apartamente, toate cu balcane si care conform documentelor va avea destinatie de pensiune turistica.

Societatea contestatoare sustine ca, organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au apreciat ca TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC T este nedeductibila fiscal pe motiv ca nu s-a facut dovada realizarii in fapt a lucrarilor in conditiile in care din cercetarea la fata locului s-a constatat ca exista constructia in rosu.

Chiar si in conditiile in care, urmare a controlului incrucisat s-a constatat ca SC T nu ar avea personal calificat pentru realizarea lucrarilor de constructii, SC X nu poate fi tinuta raspunzatoare in conditiile in care lucrarile de constructii au fost efectuate in baza contractului incheiat cu aceasta societate; societatea sustine ca nu o intereseaza faptul ca antreprenorul a subcontractat lucrarile de constructie altor societati in conditiile in care antreprenorul a predat constructia asa cum s-a stabilit si s-au platit facturile in baza lucrarilor efectuate.

SC X sustine ca aprecierile organelor de inspectie fiscala conform carora facturile emise de cele doua societati - SC D si SC S - si SC R ar fi fost intocmite doar ca sa justifice aceste servicii in vederea crearii unei situatii fictive sunt complet nejustificate in conditiile in care constructia exista. Sustine ca a avut relatii de afaceri doar cu antreprenorul SC T astfel ca afirmatiile si acuzațiile aduse de organele de inspectie

fiscala nu se justifica in conditiile in care a contractat lucrarea , lucrarea a fost executata conform contractului iar facturile emise de antreprenor au fost achitate.

Cu privire la invocarea de catre organele de inspectie a jurisprudentei europene in cazul C-255/02Halifax &Other conform careia in situatia in care 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 conditii pentru deducerea TVA, nu este permisa deducerea TVA, petenta considerata ca optica europeana este alta.

Astfel,invoca in sustinerea cauzei jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv cauzele Kittel si Recolta Recycling precum Mahageben si David, in care se prevede ca dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane care justifica dreptul de deducere chiar daca stia sau ar fi trebuit sa stie ca prin achizitionarea acestor servicii a participat la o operatiune implicata intr-o frauda privind TVA savarsita de un operator care a intervenit in amonte sau in aval in lantul acestor prestari.

De asemenea, nu este compatibil cu regimul deducerilor prevazut de directiva europeana sa se sanctioneze prin refuzarea acestui drept o persoana impozabila care nu stia si nu ar fi putut sa stie ca operatiunea in cauza era implicata intr-o frauda savarsita de furnizor sau o alta operatiune din lantul de livrari anterioara sau posterioara era afectata de frauda privind TVA.

Avand in vedere ce prezentate, societatea contestatoare considera intemeiata contestatia formulata si solicita admiterea acesteia si rambursarea TVA.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. au stabilit suplimentar TVA si au respins la rambursare TVA.

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

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus in mod nejustificat TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare lucrari de constructii emise de SC T pentru care nu s-a facut dovada realizarii in fapt a lucrarilor.

Urmare a controalelor incucisate efectuate la prestatorii de servicii (SC T,SC R) organele de inspectie fiscala au constatat ca SC T nu detine personal calificat pentru realizarea lucrarilor de constructii, astfel incat aceasta societate a subcontractat lucrarile catre SC R; SC R nu are angajati si utilaje cu care sa realizeze lucrarile de constructii, aceasta societate subcontractand lucrarea catre SC D, si SC S SRL.

Analizand comportamentul furnizorilor cu titlu de antreprenori, respectiv SC D si SC S, urmare a consultarii bazei de date a MF-SIINFOPC dar si tinand cont de informatiile furnizate de organele de control abilitate din cadrul D.G.F.P., organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de SC D si SC S catre SC R au fost intocmite doar sa justifice niste servicii ; documentele atasate facturilor respectiv situatii de plata pentru niste devize sunt intocmite doar documentar, in scopul valid de a crea o situatie fictiva.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca manopera pentru construirea imobilului cu titlu "Pensiune turistica P+E+M" situata, apartinand SC X SRL si facturata de antreprenorul SC T nu este confirmata ca fiind reala, motiv pentru care s-a retinut ca nu se justifica ca fiind operatiuni reale si legale urmatoarele:

- manopera aferenta lucrarilor de constructii facturate de SC R, inclusiv cheltuielile directe(salariile) ;
- transport;
- cheltuieli indirecte;

-profit;

Avand in vedere aspectele constatate urmare a verificarilor efectuate precum si prevederile art.11, art.134 alin.(1), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA.

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: 01.12.2010 - 31.12.2012

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna decembrie 2013, inregistrat la AFP, cu optiune de rambursare a soldului negativ de TVA.

Prin Decizia de impunere a fost aprobat la rambursare suma de.. si a fost respinsa la rambursare suma...

In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in facturile reprezentand contravaloare servicii emise de SC T , in conditiile in care, urmare a controalelor incrucisate efectuate, s-a constatat ca operatiunile nu sunt reale.**

In fapt, din documentele prezentate in timpul controlului, SC X , in luna octombrie 2011, a demarat construirea imobilului "Pensiune turistica P+E+M", prestatia fiind efectuata de SC T, in baza contractului de prestari servicii'.

SC X a prezentat:

-Contractul de concesiune incheiat intre Primaria in calitate de concedent si SC X in calitate de concesionar,, al carui obiect il constituie exploatarea unui teren situat, zona turistica, in conformitate cu obiectivele concedentului.

-Certificatul de urbanism emis de Primarie

-Autorizatie de constructie emisa de Primarie prin care se autorizeaza executarea lucrarilor de construire Pensiune Turistica P+E+M pe imobilul teren situat Zona turistica, in baza documentatiei tehnice. Durata de executie este de 36 luni, termenul de valabilitate: 36 luni;

-Extras Carte Funciara pentru informare emis de OCPI Biroul de cadastru si Publicitate Imobiliara, in care se mentioneaza:

-la titlul A - Partea I "Foaia de avere", CF fi ureaza teren extravilan la A1;

-la titlul B, partea II "Foaia de proprietate"- la A 1 figureaza cu drept de proprietate dobandit prin Lege, cota 1/1 – – Domeniu privat;

-la titlul C – Partea III " Foaia de sarcini" se noteaza intabularea dreptului de concesiune pe o perioada de 49 de ani in favoarea SC X.

-Contract de finantare pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil in conditiile Programului national pentru Dezvoltare Rurala Romania, incheiat intre Agentia de Plati pentru Dezvoltare Rurala si Pescuit Romania prin mandatar -Director al Centrului Regional de Plati pentru Dezvoltare Rurala si Pescuit 7 -in calitate de Autoritate Contractanta si SC X in calitate de beneficiar potrivit caruia:

-Obiectul contractului il reprezinta: acordarea finantarii nerambursabile de catre Autoritatea Contractanta pentru punerea in aplicare a Cererii de Finantare pentru Proiectul:Constructie Pensiune Turistica P+E+M.

-Valoarea contractului:valoarea totala eligibila a proiectului este de maxim...Autoritatea Contractanta se angajeaza sa acorde finantare nerambursabila de maxim..).

Contractul de Lucrari Constructii, incheiat intre SC T in calitate de executant si SC X in calitate de beneficiar, are ca obiect executarea lucrarilor de constructii pentru construire pensiune turistica P+E+M iar pretul total convenit pentru indeplinirea contractului fiind de... +TVA...

Potrivit pct.4 din contract, durata contractului este de 18 luni.

Documentele contractului sunt:

- deviz de lucrari din oferta SC T inregistrat la SC X
- grafic de executie fizica.

In perioada octombrie-decembrie 2012, SC X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de servicii din care TVA in baza facturilor emise de SC T in baza contractului de lucrari de constructii.

Din situatiile de plata prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma din care TVA, facturata de SC T inregistrata in evidentele contabile ale SC X se compune din:

-manopera aferenta lucrarilor de constructii facturata de SC R inclusiv cheltuieli directe(salariale);materiale;inchiriere utilaj,transport, cheltuieli indirecte, profit;

Din documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca imobil nu a fost construit de executantul T, acesta fiind doar achizitorul de materiale de constructii (potrivit documentelor prezentate),.SC T a predat lucrarea de constructii/executarea acesteia, in baza Contractelor de executie catre o alta societate executanta: SC R, care, la randul ei a predat/subcontractat construirea imobilului catre alti doi executanti – antreprenori, respectiv: SC D si SC S. .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SC T precum si subcontractorii SC R, SC D si SC S SRL.

Urmare a controalelor incucisate efectuate la achizitorul antreprenor SC T si subcontractorii SC R, SC D si SC S, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatile in cauza nu detin personal calificat pentru realizarea lucrarilor de constructii, ca facturile emise de SC D si SC S catre SC R au fost intocmite doar sa justifice niste servicii ; documentele atasate facturilor respectiv situatii de plata pentru niste devize sunt intocmite doar documentar, in scopul valid de a crea o situatie fictiva, ca SC D nu a depus declaratii fiscale la organul fiscal iar din data de 03.12.2012 este declarat contribuabil inactiv.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca urmatoarele servicii facturate de SC T catre SC X, si anume:

-manopera aferenta lucrarilor de constructii facturata de SC R SRL inclusiv cheltuieli directe (salariale),transport,cheltuieli indirecte, profit, nu se justifica ca fiind operatiuni reale si legale si au respins la rambursare TVA aferenta manoperei facturate de SC R catre SC T si de aceasta societate catre SC X SRL, in conformitate cu prevederile art.11, art.134¹, art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata.

In contestatia formulata, SC X, sustine ca organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au apreciat ca TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC T este nedeductibila fiscal pe motiv ca nu s-a facut dovada realizarii in fapt a lucrarilor in conditiile in care din cercetarea la fata locului s-a constatat ca exista

constructia in rosu. Chiar si in conditiile in care, urmare a controlului incrucisat s-a constatat ca SC T nu ar avea personal calificat pentru realizarea lucrarilor de constructii, SC X nu poate fi tinuta raspunzatoare in conditiile in care lucrarile de constructii au fost efectuate in baza contractului incheiat cu aceasta societate;petenta sustine ca nu o intereseaza faptul ca antreprenorul a subcontractat lucrarile de constructie altor societati; aprecierile organelor de inspectie fiscala conform carora facturile emise de cele doua societati - SC D si SC S - si SC R ar fi fost intocmite doar ca sa justifice aceste servicii in vederea crearii unei situatii fictive sunt complet nejustificate in conditiile in care constructia exista. Sustine ca a avut relatii de afaceri doar cu antreprenorul SC T astfel ca afirmatiile si acuzațiile aduse de organele de inspectiv fiscala nu se justifica in conditiile in care a contractat lucrarea , lucrarea a fost executata conform contractului iar facturile emise de antreprenor au fost achitate.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², 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.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

“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);"

La art.147¹ 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."

Condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.145-146 din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă.

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

Persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

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

Prestările de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Însă, pentru a stabili starea de fapt fiscală, în temeiul prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală :

"(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."

La art.49 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

"(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

c) folosirea înscrisurilor;"

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, din documentele existente la dosarul contestației se reține că organele de inspecție fiscală au efectuat controale încrucisate la prestatorul de servicii precum și subcontractorii acestuia, au solicitat informații suplimentare D.G.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscală, au consultat baza de date a MFP -SI INFOPC și au constatat următoarele:

-In procesul verbal intocmit de organele de inspectie fiscala la SC T care are calitate de achizitor-antreprenor, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca aceasta societate nu detine utilaje de constructii si nu are angajati care sa presteze lucrari de constructii pentru SC X iar serviciile cu manopera pentru construirea pensiunii P+E+M apartinand SC X au fost subcontractate SC R.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC R a emis facturi catre SC T in baza Contractelor de executie lucrari.

Contractele de executie lucrari au fost incheiate intre SC T in calitate de achizitor antreprenor, SC X in calitate de beneficiar si utilizator al constructiei si SC R in calitate de executant.

La pct.2 din contractele de mai sus se specifica obiectul acestora si anume:

“2.1 Executantul se obliga sa execute, sa finalizeze si sa predea la rosu (inclusiv acoperis) cu materialele beneficiarului, constructia “Pensiune turistica P+E+M” situata in zona turistica in conformitate cu obligatiile asumate prin prezentul contract si potrivit proiectului tehnic ce se va preda.

2.2 Achizitorul se obliga sa plateasca executantului pretul.. pentru executia si finalizarea constructiei. De asemenea se obliga sa-i furnizeze executantului toate materialele necesare pentru constructia obiectivului P+E+M.Orice plata in baza prezentului contract se efectueaza in Ron la cursul de schimb.”

Urmare a controlului incrucisat efectuat la SC R a finalizat prin procesul verbal organele de control au constatat ca la SC R nu dispune de personal angajat si nici utilaje care sa concure la realizarea unei constructii si implicit la onorarea contractului in baza caruia au fost emise facturile catre clientul T.

In urma verificarii s-a constatat ca societatea a subcontractat lucrarea de executie pentru construirea Pensiunii P+E+M apartinand societatii SC X SRL catre urmatoorii prestatori/antreprenori: -SC D si SC S

Din procesul verbal intocmit de organele de inspectie fiscala la SC R rezulta ca:

-SC D a emis catre SC R facturi din care TVA, in baza contractului de antrepriza incheiat intre SC R in calitate de executant si SC D in calitate de antreprenor.

Obiectul contractului il constituie:”Antreprenorul se obliga sa execute lucrarea de constructii solicitata de client, formata din P+E+M conform comenzii facuta de acesta, in zona turistica iar valoarea constructiei la rosu si fara materiale este de.. euro+TVA.”

Urmare a analizei Contractului de antrepriza, organele de inspectie fiscala au constatat ca adresa inscrisa in acest contract este cea a SC S iar pe cele trei pagini de contract se afla stampila SC S; reprezentantul SC D inscris in contract este d-na X in calitate de administrator.

-SC S a atasat facturile emise,, catre SC R niste situatii de plata aferente devizului, in care este insiruita manopera pentru anumite lucrari.

-SC S a emis catre SC R,, facturi din care TVA in baza Contractului de antrepriza;

Contractului de antrepriza a fost incheiat intre SC R in calitate de executant si SC S in calitate de antreprenor reprezentata de d-na X in calitate de administrator si are ca obiect executare lucrare de constructii solicitata de client, formata din P+E+M conform comenzii facuta de acesta, in zona turistica iar valoarea constructiei la rosu si fara materiale.”

-SC S a atasat facturilor emise catre SC R niste situatii de plata aferente devizului, in care este insiruita manopera pentru anumite lucrari.

Urmare a analizei documentelor prezentate de SC R in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de SC S si SC D si ulterior refacturate catre SC X, au fost intocmite doar ca sa justifice niste servicii ; de asemenea

situatiile de plata si devizele au fost intocmite doar documentar, in scopul vadit de a crea o situatie fictiva.

Organele de inspectie fiscala au analizat comportamentul furnizorilor cu titlu de antreprenori S si D prin consultarea bazei de date a Ministerului de Finante-SIINFOPC, din care a rezultat urmatoarele:

- SC D nu a depus decontul de TVA formular 300, in luna iunie 2011; Declaratia formular 112 nu a fost depusa niciodata; din vectorul fiscal rezulta ca societatea a avut salariati pana in anul 2006; Declaratia formular 100 -ultima depunere iunie 2011; declaratia formular 101 -ultima depunere decembrie 2009; Societatea a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA in baza declaratiei de mentiuni din August 2012 iar incepand cu data de 03.12.2012 societatea a fost declarata inactiva.

-SC S este platitoare de TVA din 01.03.2012 prin depasirea plafonului, platitor trimestrial cu declaratia D 300 depusa la nivelul perioadei verificate; Declaratia D 112 la nivelul anului 2012 nu a fost depusa, neavand salariati; Declaratia formular 100 -ultima depunere septembrie 2012;

Din informatiile transmise de Biroul Judetean de Informatii Fiscale din cadrul D.G.F.P. urmare a adresei D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, referitor la declaratia informativa D394 privind SC R, organele de inspectie fiscala au constatat diferente semnificative intre sumele declarate de contribuabil si sumele declarate de societatile cu care aceasta societate a avut relatii de afaceri respectiv s-a constatat ca SC D nu a declarat livrari, TVA si este inactiva din data de 03.12.2012.

Prin adresa transmisa D.G.F.P. s-a solicitat control incrucisat la SC D.

Prin adresa transmisa D.G.F.P. s-a solicitat control incrucisat la SC S.

In urma verificarilor efectuate de catre organele fiscale din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala , D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala a primit urmatoarele informatii:

Din adresa emisa de D.G.F.P., referitor la SC D rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au putut efectua controlul incrucisat pe motiv ca reprezentantul legal al societatii nu a fost gasit iar invitatia transmisa prin posta catre SC D la sediul social a fost returnata de Posta Romana cu mentiunea"la apelul factorilor destinat necunoscut, se aproba inapoierea".

Organele de inspectie fiscale din cadrul D.G.F.P., precizeaza faptul ca aplicatia informatica SI INFOPC pregatirea controlului, SC D nu este platitoare de TVA si a fost declarata inactiva din data de 03.12.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Cu adresa, D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala a transmis catre D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, Procesul Verbal incheiat la SC S din care rezulta ca societatea are ca administrator pe d-na X, cetatean de etnie roma, fara cunostiinte de scriere si citire.

In adresa se specifica faptul ca, urmare a investigatiilor efectuate la SC S s-a constatat ca: societate nu a avut salariati, depozite sau mijloace fixe in patrimoniu care sa justifice desfasurarea unei activitati legale si reale; se contureaza astfel caracterul fals si fictiv al intocmirii si declararii facturilor inregistrate ca intrari cat si cele emise de SC S mai departe, cu scopul de a participa la tranzactii fictive in lant si crearea de circuite economice disimulate prin intocmirea de documente fiscale de vanzari succesive;

Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala specifica faptul ca, facturile la care se face referire in "solicitarea de control incrucisat" ca fiind emise de SC S, nu sunt decat documente intocmite si introduse in circuitul economic in mod arbitrar, fara a avea o baza reala si legala.

In procesul verbal incheiat la SC S, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.i-Activitatea de Inspectie Fiscala, precizeaza urmatoarele:

SC S a emis catre SC R facturi,, cu valori cuprinse intre 2000-5000 lei, achitate in numerar conform chitantelor inregistrate in evidentele contabile.

Facturile in cauza au fost inregistrate in contabilitate in jurnalul de vanzari, in balanta de verificare in Declaratia informativa (formular 394) privind livrarile de bunuri si prestari de servicii pe teritoriul national depuse la organul fiscal teritorial pe luna decembrie 2012.

Toate facturile au inscrise mentiunea "prestari servicii conform contractului", fara a prezenta situatii de lucrari si fara sa se precizeze in capitolul "Obiectul contractului" ce lucrari de constructii s-au executat.

Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. au constatat ca in evidentele contabile ale SC S au fost inregistrate in contul 628"Alte cheltuieli cu serviciile prestate" facturi emise de SC V, fara a prezenta contract si situatii de lucrari iar pe facturi este inscrista mentiunea" Prestari servicii conform contract".

Din facturile existente in copie la dosarul contestatiei se retine ca SC V a emis facturi catre SC S in aceeasi perioada (octombrie decembrie 2012) in care s-au intocmit facturile de SC S catre SC R si mai departe SC R si beneficiarul final SC X.

In procesul verbal, se specifica ca, din baza de date a Ministerului Finantelor Publice, rezulta ca SC V,, este neplatitoare de TVA si este inactiva din data de 30.11.2012.

Din prevederile legale mai sus enuntate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii este conditionat si de prestarea efectiva a acestora, decontate de baza de situatii de lucrari.

In cauza in speta lucrarile privind (manopera) constructia "Pensiune turistica P+E+M" situata in zona turistica au fost facturate catre SC X de catre SC T pe relatia SC R SRL -SC S si SC D.

Se retine ca lucrarile de constructie -manopera- au fost efectuate de SC D si SC S care au facturat serviciile catre SC R.

Analizand documentele mai sus enumerate, referitor la prestatorul cu titlu de antreprenor -SC Sdin punct de vedere fiscal se retin urmatoarele:

-este platitoare de TVA din 01.03.2012 prin depasirea plafonului, platitor trimestrial cu declaratia D 300 depusa la nivelul perioadei verificate;

-nu a depus Declaratia D 112 la nivelul anului 2012, neavand salariati;

-Declaratia formular 100 -ultima depunere septembrie 2012;

Totodata s-a constatat ca SC S, pe perioada verificata nu a avut salariati, depozite sau mijloace fixe in patrimoniu care sa justifice desfasurarea unei activitati legale si reale.

SC S a emis catre SC R facturi din care TVA reprezentand contravaloare prestari servicii conform contract, fara a prezenta situatii de lucrari iar la cap."Obiectul contractului" din Contractul de antrepriza nu sunt enumerate lucrarile de constructii ce urmeaza a fi efectuate (procesul verbal de control incrucisat).

In ceea ce priveste prestatorul cu titlu de antreprenor SC D-din punct de vedere fiscal, se retin urmatoarele:

- Societatea nu a depus decontul de TVA formular 300 din luna iunie 2011;
- Declaratia formular 112 nu a fost depusa niciodata; din vectorul fiscal rezulta ca societatea a avut salariati pana in anul 2006;
- Declaratia formular 100 -ultima depunere iunie 2011;
- Declaratia formular 101 -ultima depunere decembrie 2009;
- Societatea a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA in baza declaratiei de mentiuni din August 2012 iar incepand cu data de 03.12.2012 societatea a fost declarata inactiva.

-Societatea nu a putut fi verificata fiscal de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.Pi-Activitatea de Inspectie Fiscala;

Se retine astfel ca, pe perioada octombrie- decembrie 2012, cand SC D SRL a facturat servicii catre SC R, societatea nu a declarat bugetului de stat TVA inscrisa in facturile emise catre SC R si mai mult societatea era scoasa din evidenta platitorilor de TVA in baza declaratiei de mentiuni din luna august 2012 , depusa de societate.

Din documentele mai sus enumerate reiese ca SC D a emis catre SC R facturi in, in baza contractului de antrepriza incheiat intre SC R in calitate de executant si SC D in calitate de antreprenor.

Obiectul contractului il constituie:”Antreprenorul se obliga sa execute lucrarea de constructii solicitata de client, formata din P+E+M conform comenzii facuta de acesta, in zona turistica iar valoarea constructiei la rosu si fara materiale este.. euro+TVA.”

In conditiile in care SC S si SC D nu au avut salariati(personal calificat) si utilaje cu care sa execute lucrari de construire a unei cladiri, in speta Pensiunea turistica P+E+M din localitatea, se retine ca lucrarile de constructie nu au fost executate de aceste societati iar facturile emise catre SC R inregistrate in evidentele contabile ale acestei societati si refacturate catre SC T si mai departe catre beneficiarul final SC X, sunt fictive , neindeplinind astfel calitatea de document justificativ.

Dupa cum precizeaza si organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala, facturile emise de catre SC D si SC S si ulterior de catre R, au fost intocmite doar ca sa justifice niste servicii, cunoscand faptul ca legislatia in domeniu impune ca un serviciu sa fie justificat prin documente din care sa rezulte realitatea efectuarii acestuia. Documente atasate facturilor, respectiv situatii de plata pentru niste deize, sunt intocmite doar documentar, in scopul vadit de a crea o situatie fictiva.

Mai mult, SC D nu a colectat si declarat TVA aferenta facturilor emise catre SC R in conditiile in care societatea pe perioada in care a emis aceste facturi nu mai era platitoare de TVA.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca R a avut relatii de afaceri nereale in lant cu societatile SC D, SC S , SC T, respectiv SC X, creand o situatie artificiala, inclusiv pentru deducerea de TVA in lant, de catre beneficiarii lucrarilor, in speta: SC T, respectiv SC X.

Manopera pentru construirea imobilului cu titlul “Pensiune turistica P+E+M” , apartinand societatii SC X si facturata de antreprenorul SC T nu este confirmata ca fiind reala, operatiunea de emitere a situatiilor de lucrari atasate facturilor nu reprezinta decat documente intocmite si introduse in circuitul economic doar in mod arbitrar, fara a avea o baza reala si legala.

Pe de alta parte, societatea R a elaborat situatii de lucrari cuprinzand manopera asa zis “efectuata” de alte societati, dar niciuna dintre acestea nu au data intocmirii, nu fac referire la perioada in care a avut loc prestatia, nu poarta semnatura dirigintelui de santier, sau altor persoane care sa confirme realitatea serviciilor inscrise in acestea, nu

a prezentat procese verbale de receptie partiala sau finala. Deasemenea, nici T nu a prezentat procese verbale de receptie partiala sau finala.

Prin urmare se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat serviciile cu manopera aferenta lucrarilor de constructii facturata de SC R inclusiv cheltuieli directe (salariale), TVA;transport, TVA;cheltuieli indirecte, TVA;profit (0.05), TVA aferenta, facturate de SC T catre SC X ca fiind operatiuni nereale si nelegale si au respins la deductibilitate TVA aferenta serviciilor facturate de SC R catre SC T si de aceasta societate catre SC X.

Societatea a dedus nejustificat TVA aferenta unor achizitii de servicii – lucrari de constructii facturate de SC T, pentru care nu s-a facut dovada realizarii in fapt;

Pentru construirea unui imobil sunt necesare utilaje si personal calificat iar urmare a controlalele incrucisate efectuate la prestatorii de servicii precum si la subcontractorii acestora, de organele de inspectie fiscala, s-a constatat ca aceste societati nu detin utilaje si nu au salariati.

Din documentele existente la dosarul contestatiei reise ca Pensiunea a fost construita si exista faptic "in rosu" insa manopera privind realizarea acesteia a fost inregistrata in evidentele contabile ale SC X in baza unor facturi false ce au la baza niste situatii de lucrari care nu reflecta realitatea si care nu au calitatea de document justificativ

Faptul ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza unor facturi emise de SC T nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care s-a facut dovada ca subcontractorii SC D si SC S, care au facturat aceste servicii catre SC R, nu au executat lucrarile de constructie neavand angajati si utilajele necesare iar SC D nu au colectat si declarat bugetului de stat TVA inscrisa in aceste facturi, nefiind platitor de TVA la data emiterii facturilor in cauza.

In aceste conditii 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 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 economic 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, in ansamblul lor, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca nu o intereseaza ca SC T nu a avut personal calificat pentru realizarea lucrarilor de constructie si nici de faptul ca lucrarile de constructie au fost subcontractate unor societati din lasi in conditiile in care lucrarile au fost executate conform contractului.

Invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie- puncte citate selectiv din Cauzele Kittel si Recolta Recycling, Mahageben si David, Optigen si alti sugerand ca nu stia sau nu ar fi putut sa stie ca operatiunile in care s-a implicat societatea prin semnarea contractelor cu executantul, subantreprenorii, in amonte sau aval sunt implicate in fraude privind TVA.

Afirmatia societatii contestatoare nu este reala si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in calitate de beneficiar a incheiat si semnat contractul de executie cu SC T si totodata in calitate de beneficiar si utilizator a incheiat si semnat Contractele de executie lucrari cu SC T in calitate de achizitor antreprenor si SC R in calitate de executant.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul inspectiei fiscale administratorul SC X a recunoscut verbal ca stia de la bun inceput cine sunt persoanele care ii folosesc materialele de constructie, cine sunt persoanele care intra pe terenul pe care-l detine si executa lucrarea de constructie.

La paragraful 55 din Cauza C-439/04 si C-440/04 Axel Kittel si Recolta Recycling SPRL se precizeaza :

“Atunci cand autoritatile fiscale constata ca dreptul de deducere a fost exercitat fraudulos, ele au permisiunea de a cere rambursarea retroactiva a sumelor deduse fraudulos(a se vedea cauza 268/83 Rompelman{1985} par.24, Cauza C-110/94 Inzo[1996]par.24 si Gabalfrisa par.46)Este de competenta curtilor nationale sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in scopuri frauduloase,”

Iar la paragraful 59 din aceeaasi decizie se prevede:

“Este de datoria curti care a adresat intrebarile sa refuze acordarea dreptului la deducere in cazurile in care se constata, tinand cont de factorii obiectivi, ca respectivul contribuabil a avut cunostinta sau ar fi trebuit sa aiba cunostinta ca, prin achizitia sa , a participat la o operatiune legata de o evaziune fiscala aferenta TVA-ului chiar daca tranzactia respectiva satisface criteriile obiective care stau la baza conceptelor de aprovizionare cu bunuri de catre un contribuabil actionand in aceasta calitate si de activitate economica.”

In cazul 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 si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.

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.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei in conditiile in care organele de inspectie fiscala prin documentele mai sus enumerate si informatiile obtinute din baza de date a MFP cu privire la societatile prestatoare a serviciilor au demonstrat ca facturile in baza carora societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere au fost intocmite si introduse in circuitul economic in mod arbitrar , fara a avea o baza reala si legala.

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

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

In contestatia formulata SC X face referire la o expertiza efectuata de un expert in constructii care ar fi lamurit situatia in speta.

Fata de acesta afirmatie precizam ca un expert in constructii nu poate analiza realitatea si legalitatea unor documente existente in contabilitatea unei societati.

In cauza in speta, organele de inspectie fiscala au analizat contractele incheiate intre parti, facturile si situatiile de lucrari inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare, au efectuat controale incrucisate la societatile care au participat la construirea imobilului, au avut in vedere informatiile fiscale din baza de date a Ministerului Finantelor Publice si au constat ca operatiunile derulate pe relatia SC D, SC S si SC R SRL-SC T SRL-SC X SRL nu sunt reale.

La dosarul contestatiei SC X nu a prezentat documente suplimentare iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala motiv pentru care in speta se aplica 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 SRL 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.

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 TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

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