

**DECIZIA NR. 67**

Directia generală a finanțelor publice Brasov, Biroul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată în temeiul prevederilor art.183 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 de către Serviciul Juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Brasov în vederea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației depusă de către S.C. X S.R.L cu sediul în Brasov.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de control fiscal din cadrul Direcției Controlului Fiscal Brasov în Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere fiscală privind obligațiile fiscale suplimentare.

Suma contestată se compune din :

- TVA
- Dobanzi de întârziere aferente
- Penalități de întârziere

Prin Decizia emisă de Direcția generală a finanțelor publice Brasov, Biroul de soluționare contestațiilor, s-a dispus suspendarea soluționării cauzei cu privire TVA, dobanzi de întârziere și penalități de întârziere aferente.

Prin adresa ni s-a comunicat faptul că prin Sentința civilă pronunțată de către Tribunalul Brasov în dosarul, privind pe SC X SRL, s-a admis acțiunea formulată de reclamanta, s-a anulat decizia și s-a dispus reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației. Decizia a rămas definitivă și irevocabilă.

Ca urmare, având în vedere faptul că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.183 alin.(3) din OG nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, DGFP Brasov, prin Biroul de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 177 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I.Petenta contestă TVA, dobanzi de întârziere și penalități de întârziere aferente stabilite de organele de control fiscal din cadrul Direcției Controlului Fiscal Brasov prin Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere înregistrată la DGFP Brasov motivând următoarele:

Petenta prezintă o situație a facturilor emise:

- SC A.C. SRL un număr de 18 facturi pentru perioada 2001-2004
- SC I.D.G. SRL un număr de 7 facturi pentru perioada 2001-2003
- SC C.C. SRL un număr de 13 facturi pentru anul 2003

Petenta în susținerea contestației prezintă următoarele documente:

- planuri de lucru valorice (SC A.N. SRL)
- grafice de lucrări valorice (SC I.D. G. SA)

-grafic de timp si valoric (SC C.C. SRL), precizand ca sunt pentru justificarea efectuării cheltuielilor in scopul obtinerii de venituri.

Referitor la SC I.D.G. SA si consemnarile inspectiei fiscale cuprinse in raport, conform carora “nu rezulta modalitatea de determinare a valorii facturii” petenta precizeaza ca aceasta nu poate fi determinata inainte, deoarece aceasta valoare este influentata atat de cheltuielile si volumul de lucru cat si de valoarea problemelor rezolvate pentru SC X SRL.

Petenta precizeaza ca activitatea societatii a fost analizata, evaluata si coordonata de catre SC I.D.G. SA, cu consecinta incheierii urmatoarelor contracte:

SC T.U. SA  
SC E.U. FRANTA  
SC B.A. SRL  
SC A.N. SRL  
SC C.O. C SRL  
SC W.I. N.R. SRL

Petenta precizeaza in continuarea contestatiei natura lucrarilor realizate pentru fiecare beneficiar astfel:

- pentru SC T.O. SA s-au efectuat izolatii pe acoperisul halelor
- pentru SC E.U. FRANTA SA s-a rezolvat proprietatea imobilului din Bucuresti
- pentru SC B.A.T. SRL s-au prestat lucrari de valori foarte mari conform facturilor.
- cu SC A.N.SRL s-a colaborat la toate contractele mentionate mai sus.

- pentru SC C. C. SRL s-a realizat majoritatea lucrarilor de finisaj din contractul SC E.U. SA la imobilul din Bucuresti.

Petenta evidentiaza sursele de finantare si activitatea SC I.D.G. SA sustinand ca activitatea desfasurata de SC X SRL este legata de activitatea acesteia, justificata si legala, numarul de contracte oferite facand dovada in acest sens.

Petenta precizeaza ca prestatorii lucrarilor au emis :

- planuri de lucru valorice: SC A.N. SRL
- grafice de lucrari valorice: SC I.D.G. SA
- grafic de timp si valoric: SC C. C. SRL, apreciindu-le ca fiind documente relevante pentru justificarea efectuării cheltuielilor in scopul obtinerii de venituri.

Petenta evidentiaza de asemenea neconcordanta intre suma stabilita ca datorata prin Raportul de inspectie fiscala si cea evidentiata in Decizia de impunere .

Fata de motivele invocate si prezentate petenta solicita admiterea contestatiei, anulara in parte a raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere privind obligatiile reprezentand TVA stabilita suplimentar.

II.In raportul de inspectie fiscala organele de control fiscal din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov au constatat urmatoarele:

Urmare verificarii efectuate s-a constatat ca petenta a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu prestarile de servicii si colaborare incheiate cu SC I.D.G. SA, SC A.N. SRL si SC C. SRL.

In vederea verificarii realitatii operatiunilor si modalitatii de efectuare a prestarilor de servicii, organele de inspectie fiscala au efectuat controale incrucisate incheind in acest sens procesul verbal la SC A.N. SRL, procesul verbal la SC C. C. SRL si procesul verbal la SC I.D.G. SA.

Intrucat societatea nu a putut proba realizarea in fapt a serviciilor contractate prin prezentarea de documente justificative care sa defineasca concret natura prestatiei, cuantificarea acesteia, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti, pentru cheltuielile aferente, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere TVA in temeiul prevederilor art.18 din OUG nr.17/2000 privind TVA, art.22 din Legea nr.345/2002 privind TVA, art.145 pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.TVA de plata stabilit de organele de inspectie fiscala.

Pentru neplata la termenele scadente a acestor obligatii organul de inspectie fiscala a calculat accesorii in conformitate cu prevederile O.G nr.11/1996, O.G.nr. 26/2001, O.G.nr. 61/2002 si O.G. nr.92/2003.

Astfel au fost stabilite cu ocazia controlului dobanzi aferente si penalitati.

III.Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Petenta SC X SRL, are domiciliul fiscal in Brasov, este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului si are cod unic de inregistrare.

Obiectul principal de activitate este “comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun”.Din data de 25.10.2004 societatea inregistreaza pe langa activitatea principala activitati secundare : proiectare, executie si reparatii, constructii civile si industriale, instalatii si constructii , servicii de confectionare sau prelucrare de bunuri si produse de orice fel pe baza de comenzi, precum si repararea, reconditionarea si intretinerea bunurilor de folosinta indelungata.”

**Cauza supusa solutionarii DGFP Brasov este daca DGFP Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiei se poate pronunta pe fond asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestatiilor executate de diferite firme in conditiile in care petenta a depus la dosarul cauzei pentru a proba realitatea acestor prestari de servicii planuri de lucru alorice, grafice de lucrari valorice, grafice de timp si valoric, procese verbale de receptie, iar intre suma stabilita de plata prin Decizia de impunere si suma stabilita de plata prin Raportul de inspectie fiscala exista neconcordanța.**

*1.Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata, precizam:*

Petenta contesta neconcordanța dintre TVA de plata stabilit prin raportul de inspectie fiscala si TVA de plata stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala .

In speta art.82 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala precizeaza ca impozitele si taxele datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin decizie emisa de organul fiscal.

De asemenea OMF 1109/2004 privind aprobarea formularului Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala precizeaza la Anexa 2 pct.5 lit.b) ca la rubrica “Date privind creanta fiscala se va completa denumirea obligatiei fiscale, taxa stabilita suplimentar si codul bugetar unde aceasta urmeaza a fi achitata.”

*2.Referitor la TVA stabilita ca nedeductibila precizam:*

In fapt, in raportul de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala considera ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturilor fiscale reprezentand servicii emise de **SC A.N. SRL, SC C. C. SRL, SC I.D.G. SRL**.

Petenta depune in sustinere la dosarul cauzei inregistrari cu privire la natura serviciilor prestate.

In drept art.183 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura fiscala republicat precizeaza:

*“(4)Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei.In aceasta situatie, organul fiscal al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control,dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*

Pentru facturile emise de **SC A.N. SRL** petenta anexeaza la dosarul cauzei copii de pe facturi, plan de lucru valoric si copii dupa contract.

Din analiza Contractului din 15.01.2001 incheiat intre SC X SRL in calitate de client si A.N. SRL in calitate de prestator de servicii, reies urmatoarele:

La pct.II “Obiectul contractului “ se precizeaza:

“Obiectul contractului il constiutie:Studii de piata pentru achizitii de materiale, aprovizionare, evacuare de moloz”.

La punctul IV “Termenul de executie “ se precizeaza:

“Termenul de executare predare a lucrarii este:2001-2002 cu posibilitatea de prelungire pe 2003”.

In data de 09.12.2002 SC X SRL a incheiat un nou contract cu SC A.N. SRL al carui obiect este acelasi cu cel precedent.

Pentru facturile emise de **SC I.D.G. SRL** petenta anexeaza la dosarul cauzei copii de pe facturi, plan de lucru valoric si copii dupa contract, proces verbal receptie.

La punctul II “Obiectul contractului “ se precizeaza:

“Obiectul contractului il constiutie:Studii de piata , analize si diverse transporturi si decongestionari cu mijloace proprii s-au inchiriate, servicii secretariat, protocol, contracte si intermediari contracte.

La punctul III “Durata contractului” se precizeaza “Prezentul contract are efect cu incepere de la data de 07.01.2003 si se incheie pe o perioada nedeterminata.”

Pentru facturile emise de catre **SC C. C. SRL** petenta anexeaza la dosarul cauzei copii de pe facturi, grafice de timp si valorice, copii de pe contract, proces verbal receptie.

La punctul II “Obiectul contractului “ se precizeaza:

“Obiectul contractului il constiutie:prestari de servicii - tencuieli gletuire , gresie , faianta, parchet montaj, rigips pentru obiectivul - renovare str.Romana nr.6 proprietate Eurocopter cu materialul beneficiarului SC X SRL”.

La punctul III “Termenul de executie” se precizeaza “Termenul de executare- predare a lucrarii este 30.12.2003.”

Pentru cazul in speta sunt aplicabile prevederile art.18 si art.19 lit.b si art. 20 din O.U.G nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata care precizeaza:

#### **ART. 18**

*Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;

b) bunuri și servicii scutite de taxa pentru care, prin lege, se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere;

c) acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și alte acțiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește ca diferență între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate și serviciile prestate și a taxei aferente intrărilor, dedusă potrivit prevederilor alin. 1.

Diferența de taxă în plus sau în minus se regularizează, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, pe bază de deconturi ale plătitorilor.

#### ART. 19

Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.

#### ART. 20

Contribuabilii care folosesc pentru nevoile firmei bunuri și servicii achiziționate au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18.

În situația în care aceștia realizează atât operațiuni prevăzute la art. 18, cât și alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.

Totodata art.22, alin.1 si alin.4, lit. a si b din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata republicata precizeaza:

#### Regimul deducerilor

#### “ ART. 22

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;”

De asemenea, pentru cazul in speta sunt aplicabile si prevederile art.145 alin.(3) si (8) coroborat cu prevederile art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza:

#### ART. 145

#### Dreptul de deducere

(3) *Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*

*b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.*

(8) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”*

- art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:*

*a) seria și numărul facturii;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;*

*d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;*

*e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*

*f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;*

*g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;*

*h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate rezulta ca dreptul de deducere ia naștere în momentul în care TVA devine exigibilă, iar persoana impozabilă înregistrată ca platitor de TVA are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor care i-au fost livrate de către o altă persoană impozabilă dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru exercitarea dreptului de deducere TVA, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o persoană impozabilă cu factura fiscală care trebuie să fie întocmită și să cuprindă informațiile prevăzute în art.155 alin.(8) din Codul fiscal și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca platitor de TVA.

Organul de inspecție fiscală a efectuat controale încrucișate la SC A.N. SRL, SC C. C. SRL, SC I.D.G. SRL în vederea stabilirii legalității documentelor înregistrate de petenta în jurnalul de cumpărări în perioada verificată, neconstatându-se deficiențe.

Având în vedere constatările organului de control efectuate la verificările încrucișate, documentele depuse în susținere de petenta cu privire la natura serviciilor prestate și cuantificarea acestora certificate de partile contractante (Proces verbal de recepție, grafic de lucrări valoric, grafice de timp și valoric, planuri de lucru valorice) și luând în considerare prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora în exercitarea dreptului la apreciere, ” *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele*

*atributiilor si competentelor ce ii revine, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatarile complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza” si intrucat intre TVA stabilita ca datorata prin Decizia de impunere si TVA stabilita ca datorata prin Raportul de inspectie fiscala exista neconcordanțe, in speta se vor aplica prevederile art.186 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile act.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:*

-art.186 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

*“3)Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea strict considerentele deciziei de solutionare”.*

-pct.102.5 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

*“102.5 In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, acestea se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”.*

Pe cale de consecinta urmeaza a se desfiinta Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere pentru TVA neaprobata la deducere aferenta facturilor reprezentand prestari de servicii efectuate de SC A.N. SRL, SC C. C. SRL, SC I.D.G. SRL si SC CO. C. SRL si pentru dobanzile si penalitatile aferente TVA conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate de petenta sa procedeze la o noua verificare, care va viza strict aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale care au facut obiectul prezentei contestatii tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și in temeiul art.18 si art.19 lit.b si art. 20 din O.U.G nr.17/2000; art.22, alin.1 si alin.4, lit. a si b din Legea nr.345/2002;art.145 alin.(3) si (8) coroborat cu prevederile art.155 alin.(8) si art.186 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se:

## **DECIDE**

Desfiintarea Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere pentru TVA si pentru dobanzile si penalitatile aferente TVA, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate de petenta sa procedeze la o noua verificare, care va viza strict aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale care au facut obiectul prezentei contestatii tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate in prezenta decizie.