



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



DECIZIA nr. 774/470/20.05.2013

privind solutionarea contestatiei formulate de catre SC ... SRL
inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat
de AIF ... prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la
contestatia formulata de SC ... SRL.

SC ... SRL are domiciliul fiscal in sat ..., comuna ..., DN 6, KM ...,
et. 2, camera 2, jud. ..., CIF ..., ORC

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscise in Decizia de
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia
fiscala nr. ..., este autentificata cu semnatura si stampila contestatoarei.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. 1
din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea Deciziei de
impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile
prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind
solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de
control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice;
DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe
fond contestatia.

**I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... precum
si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anulara partiala
acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele**
MOTIVE:

Referitor la modul de tratare a punctului de vedere al contribuabilului

Petenta precizeaza ca, in conformitate cu prevederile art. 107 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala -republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a inaintat punctul sau de vedere cu privire la constatarile rezultate in timpul inspectiei fiscale, iar punctul de vedere al societatii reprezinta Anexa nr. 19 la raportul de inspectie fiscala.

In acest caz, ca urmare a depunerii punctului de vedere al contribuabilului, conform prevederilor art. 109 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala -republicata, cu modificarile si completarile ulterioare „... raportul de inspectie fiscala cuprinde si opinia organului de inspectie fiscala, motivata in drept si in fapt, cu privire la acest punct de vedere”.

Contestatoarea mentioneaza ca punctul sau de vedere cuprinde si trimiteri la Hotararea Curtii Europene de Justitie nr. E-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agenzia Entrate Ufficio Geneva, iar hotarârea mentionata invoca principiul „neutralitatii fiscale” din punct de vedere al TVA.

Referitor la acest aspect, petenta precizeaza ca la punctul VI - Discutia finala cu contribuabilul al raportului de inspectie fiscala nu cuprinde nicio referire la Hotarârea Curtii Europene de Justitie mentionate anterior, societatea fiind interesata de modul si argumentele de combatere a unei Hotarari a Curtii Europene de Justitie de catre inspectorii fiscali.

In consecinta, petenta considera ca din punct de vedere al formei, Raportul de inspectie fiscala nr. ... nu a fost încheiat cu respectarea prevederilor art. 109 alin. (2) a OG 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la modul de calcul al dobânzilor/majorarilor de întârziere:

Petenta apreciaza ca fiind gresit modul de calcul al accesoriilor deoarece in luna februarie 2010 a inregistrat TVA de rambursat in suma de ... lei conform decontului de TVA înregistrat sub nr. ..., iar suma cumulata considerata nedeductibila de organul de control pe perioada 01.01.2009 - 29.02.2010 este de ... lei, iar din însumarea celor doua sume rezulta TVA cumulat de rambursat de ... lei. Totusi, conform anexei nr. ... la raportul de inspectie fiscala suma de ... lei reprezentand TVA de rambursat aferenta lunii februarie 2010 este in mod gresit trecuta si luata in calcul la nivelul lunii februarie 2011 (in loc de februarie 2010).

In consecinta, petenta apreciaza ca organele de inspectie fiscala au calculat gresit dobânzi/majorari de intarziere aferente sumei de ... lei incepand cu data de 26.03.2010, netinand cont de faptul ca societatea prezinta TVA de rambursat, chiar si in urma ajustarilor de TVA pe perioada 01.01.2009-28.02.2010.

Ca urmare a modului gresit de calcul al accesoriilor, petenta solicita recalcularea majorarilor/dobânzilor de intarziere conform prevederilor legale.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta sumelor facturate de ...:

Potrivit Deciziei de impunere nr. ..., nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ... lei reprezentând TVA aferent facturilor emise de SC ... SA deoarece: „...serviciile prestate nu au legatura cu obiectul contractului amintit mai sus si nici cu rapoartele de activitate prezentate”.

Petenta precizeaza ca nu este de acord cu punctul de vedere al inspectorilor fiscali, intrucat acestia nu au procedat la o analiza detaliata a documentelor relevante acestei spete.

Aceasta considera ca facturile emise de ... SA in beneficiul ... SRL se incadreaza in prevederile art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt necontestat de inspectorii fiscali.

Contestatoarea mentioneaza ca facturile au fost insotite de contracte incheiate de parti si de rapoarte de activitate ce cuprind descrieri ale serviciilor prestate, in conformitate cu prevederile punctului 48 din NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Facturile au fost insotite de rapoarte de activitate ce cuprind descrieri ale serviciilor prestate.

Rapoartele de activitate au fost sustinute de email-uri (corespondenta electronica) dintre reprezentantii societatilor mai sus mentionate.

In plus, serviciile prestate de ... SA sunt in beneficiul ... SRL, acestea reprezentând in fapt servicii necesare desfasurarii activitatii - închirierea de imobile.

Având in vedere faptul ca ... SRL a obtinut venituri impozabile din operatiuni taxabile, petenta considera ca societatea ... SRL este indreptatita sa isi manifeste dreptul de deducere aferent serviciilor prestate de ... SA,

... SRL a construit o hala si facilitati aferente activitatii de logistica in localitatea ..., judetul SRL a închiriat hala societatii Având in vedere planurile de extindere ale societatii in anul 2010, ... SRL a obtinut dreptul de proprietate a unui teren curti-constructii situat in localitatea ..., judetul In paralel, au fost demarata investitia de extindere a halei de la ..., hala ce a fost data in folosinta la sfârșitul anului 2012 si închiriată aceleiasi societati beneficiare;

Petenta mai precizeaza ca pe toata perioada de la înfiintare si pana in prezent societatea ... nu a avut angajati, iar urmarirea realizarii investitiilor de la ... si ... a fost realizata prin intermediul societatii ... SA - Franta. In fapt, serviciile prestate de societate franceza au reprezentat servicii de managementul investitiei, servicii ce apar in mod normal la nivelul oricarei societati care desfasoara activitati de inchiriere hale pentru activitati de logistica: monitorizare relatiei cu clientul, adaptarea facilitarilor la cerintele clientului in conformitate cu activitatea de logistica desfasurata, obtinerea documentatiilor aferente, analiza situatiilor financiare si juridice ale activitatii de inchiriere desfasurate de ... in România. Aceste servicii au fost realizate direct de la sediul ... SA (serviciile

financiare sau juridice) sau prin intermediul angajatilor unei alte societati franceze (...) ce activeaza in România - obtinerea documentatiei necesare desfasurarii activitatii. Practic, angajatii ... Franta s-au ocupat de întocmirea documentatiilor aferente functionarii halei de la ... (explicitate in situatiile de lucrari ce insotesc facturile emise de ...). Aceste costuri au fost facturate de catre ... Franta societatii ... - Franta ce le-a refacturat mai departe catre societatea ... SRL.

Petenta precizeaza ca ... Franta presteaza aceleasi tipuri de servicii si aferente halei localizate la ..., judetul Ilfov, investitie ce apartine societatii Seebuca, parte a grupului In acest fel, societatea ... totalizeaza costurile privind managementul facilitatilor de logistica din România, refacturand apoi costurile catre societatile beneficiare, respectiv ... si Seebuca.

... SRL (in calitate de beneficiar) si ... SA - Franta (in calitate de prestator) au încheiat contractul denumit "...". Obiectul contractului il reprezinta: prestarea de servicii de property management (RO: managementul proprietatii) asa cum sunt definite la punctul 2.1 al contractului. Printre acestea petenta mentioneaza: (i) pre-studii si evaluari, (ii) pregatirea standardelor de constructie, (iii) monitorizare tehnica, relatii cu locatarul, (iv) planificarea lucrarilor de întretinere, mari reparatii, etc.

De asemenea, obiectul contractului a fost extins prin adaugarea de noi servicii conform Addendum-ului nr. 1 încheiat la data de 1 aprilie 2011. Astfel, ... se angajeaza sa presteze in beneficiul ... SRL si urmatoarele tipuri de servicii (i) auditul obligatiilor locatarului pentru întretinerea cladirilor, precum si controale regulamentare ale instalatiilor, (ii) anticiparea si conducerea lucrarilor mari de întretinere, de punere în conformitate cu legislatia si cu autorizatia de exploatare, urmata de amenajarile si îmbunatatirile la cererea proprietarului sau a locatarului (iii) negocierea si monitorizarea sigurarilor proprietarului (defecte inerente, RC, daune la imobil), (iv) administrarea juridica a bunului imobiliar- in mediul sau exterior (proprietatea terenului si a cladirii, urbanism, autorizatie de exploatare) si a contractelor de închiriere (v) gestiune contabila, financiara si fiscala a bunurilor imobiliare.

Cele doua parti au stabilit ca indiferent de cantitatea serviciilor prestate de ... in beneficiul ... SRL, servicii a caror tipologie si volum variaza de la o perioada la alta, pretul serviciilor sa fie o suma fixa de 0,7555 euro/mp.

In acest sens petenta face trimitere la addendum-ul la contractul mai sus mentionat suma fixa a fost modificata la 0,7 euro/mp începând cu data de 01 aprilie 2011. Aceasta precizeaza casuprafata la care se raporteaza atât contractul cat si facturile emise este suprafata de 3.142,25 mp - suprafata construita detinuta de ... SRL.

Petenta precizeaza ca toate facturile emise de ... SA in beneficiul ... SRL cuprind rapoarte de activitate, in conformitate cu prevederile pct. 48 din

Normele Metodologice aferente Codului Fiscal, ce au fost puse la dispozitia organelor de control. Rapoartele de activitate cuprind descrierile activitatilor desfasurate; in sprijinul demonstrarii faptului ca serviciile au fost efectiv prestate au fost puse la dispozitia controlului corespondenta - (email-urile) dintre reprezentantii ... SRL si ..., iar corespondenta acopera plaja larga a serviciilor facturate de ... din care se exemplifica:

- Servicii aferente factura emisa de ... in data de 25.06.2010;
- Pentru serviciul denumit "Business development/asset management" (eng.);
- Studiu si analiza in vederea ameliorarii si eficientizarii solutiilor tehnice adaptate constructiilor in vederea diminuarii consumului de energie;
- Refacerea proiectului de evacuare ape pluviale;
- Constituire dosar ANIF;
- Obtinerea avizelor ANIF;
- Intocmirea contractului de evacuare ape pluviale in urma recalcularii volumelor. Pentru serviciul denumit "Legal management of the property" (eng);
- Servicii juridice privind mandatul administratorului;
- Incheiere contract imprumut financiar destinat platii TVA in valoare de EUR 195,000; Pentru serviciul denumit "Financial management of the asset" (eng):
- Verificarea statusului împrumuturilor ...;
- Aprobare plati furnizori;
- Analiza cash-flow;
- Analiza oportunitatii participarii ... SRL la sistemul cash-pooling deja implementat la nivelul societatilor din grup. Concluzia a fost negativa acestei participari;
- Analiza raportarii financiare in conformitate cu regulile financiare ale grupului.

Contestatoarea solicita a se avea in vedere faptul ca servicii variate sunt prezentate in anexele aferente facturilor emise de ..., servicii necesare desfasurarii activitatii, urmare contractului de inchiriere a halei si facilitatilor de logistica.

In concluzie, petenta considera ca ... SRL dispune de toata documentatia si argumentele legitime si logice in obtinerea dreptului de deducere a TVA aferente serviciilor prestate de.... - Franta.

Din punct de vedere al implicatiilor fiscale la nivel de TVA , petenta precizeaza ca conform Circularei MFP prin tratatul de aderare al României la UE, tara noastra s-a obligat sa respecte deciziile emise de Curtea Europeana de Justitie, acest fapt fiind consfiintit si de prevederile art. 1 alin.(4) Cod Fiscal.

Petenta face trimitere la cazul E-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agenzia Entrate Ufficio Geneva 3, concluzia stabilita de Curtea Europeana de Justitie fiind: „in ceea ce priveste obligatiile care decurg din art.17 alineatul (1) litera d) din a sasea directiva ..., desi este adevarat ca aceasta dispozitie permite statelor membre sa stabileasca formalitatile privind exercitarea dreptului de deducere in

situatia taxarii inverse, nerespectarea acestora de catre persoana impozabila nu ar putea sa o priveze de dreptul de deducere sau colectare":

Intra-adevar, din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa este aplicabil operatiunii respective, principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea TVA aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile (a se vedea si cazul Colee, C-146/05).

Curtea invoca principiul „neutralitatii fiscale” din punct de vedere al TVA, masura introdusa de Directiva 112/2206 a CEE, masura menita sa nu aduca presiune fiscala persoanei obligate la plata taxei - prin aplicarea sistemului de taxare inversa.

Petenta precizeaza ca conform punctului 48 al Hotararii Curtii Europene de Justitie: „in cazul în care deducerea si datoria fiscala reprezinta într-adevar doua fatete ale aceleiasi monede, orice rectificare operata de administratia fiscala trebuie sa tina seama în mod logic de doua aspecte. Recuperarea datoriei fara a acorda dreptul concomitent la deducere ar fi, pe de alta parte, total incompatibila cu principiul neutralitatii, care este fundamental în sistemul de TVA în ansamblu”;

In concluzie, petenta supune atentiei faptul ca având in vedere cazuistica europeana in materie de TVA, societatii ... SRL nu i se poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului aferent prestarilor de servicii efectuate de ... SA - Franta, stabilind la plata TVA-ul aferent acestei tranzactii, aceasta masura ducând in fapt la incalcarea principiului „neutralitatii fiscale” statuat dupa cum a arat anterior.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, petenta solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr. ..., pentru suma de ... lei reprezentând TVA aferent facturilor emise de ... SA si anulara la plata a dobânzilor/majorarilor de intarziere respectiv a penalitatilor calculate de organul de control, ce însumeaza... lei (...+ ...) respectiv ... lei.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor facturate de ... SRL

Potrivit Deciziei de impunere nr. ... din data de..., inspectorii fiscali au refuzat admiterea deductibilitatii sumei de ... lei reprezentând TVA aferent facturilor emise de ... SRL.

Petenta precizeaza ca in sustinerea refuzului mai sus mentionat inspectorii fiscali au invocat faptul ca „...nu sunt îndeplinite conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a) si art.146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare”.

Contestatoarea precizeaza ca nu este de acord cu punctul de vedere al inspectorilor fiscali, intrucat considera ca acestia nu au procedat la o analiza in detaliu a documentelor relevante acestei spete deoarece facturile emise de SC ... SRL in beneficiul ... SRL se incadreaza in prevederile art. 155 alin. (5)

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar facturile au fost însoțite de contracte încheiate de parti și rapoarte de activitate ce cuprind descrieri ale serviciilor prestate în conformitate cu prevederile punctului 48 din NM date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta precizează ca serviciile prestate de SC ... SRL sunt în beneficiul sau, acestea reprezentând în fapt servicii necesare desfășurării activității - închirierea de imobile.

Având în vedere și faptul ca ... SRL a obținut venituri impozabile din operațiuni taxabile, aceasta consideră ca este îndreptățită să își manifeste dreptul de deducere aferent serviciilor prestate de SC ... SRL.

Contestatoarea mai precizează ca a încheiat contractul de prestări servicii nr. ..., iar obiectul contractului îl constituie prestarea de „servicii de consultanță financiară și de management din partea Prestatorului către Beneficiar”, reprezentând în fapt desfășurarea activității SC ... SRL cu suportul logistic al ... SRL, având în vedere faptul ca SC ... SRL nu are persoane angajate sau alte bunuri necesare desfășurării activității (ex: autoturisme), întreaga sa activitate (contabilitate, rapoarte grup, construcție și urmărire șantier) fiind externalizată către SC ... SRL.

Petenta mai precizează ca în conformitate cu actul adițional nr. ... încheiat între cele două parti mai sus menționate, SC ... SRL în calitate de furnizor va factura beneficiarului diverse cheltuieli: „costuri generate de întreținerea și utilizarea autovehiculelor cu nr. de înmatriculare ... și ..., costuri generate de activitatea personalului dedicat activității, costuri salariale, cheltuieli de deplasare în interesul serviciului, costurile convorbirilor telefonice, etc.”.

Petenta consideră aceste servicii ca fiind accesorii serviciului principal prestat, apreciind ca este normal ca ele să cadă în sarcina beneficiarului, respectiv ... SRL.

Urmare desfășurării activităților menționate mai sus, SC ... SRL a procedat la facturarea lunară a serviciilor prestate către SC ... SRL prin întocmirea de facturi fiscale pe perioada 01.09.2009 - 31.12.2012.

Petenta menționează că, conform rapoartelor de activitate, SC ... SRL a prestat în beneficiul SC ... SRL următoarele tipuri de servicii:

- înregistrare documente contabile;
- întocmire declarații fiscale;
- închidere luna conform legislației române;
- închidere luna conform regulii corporatice;
- efectuare plăți furnizori;
- diverse situații cerute de corporație;
- urmărire construcție platforma logistică

Aceasta mai precizeaza ca rapoartele de activitate contin numarul de ore necesare realizarii serviciilor, tarifele orare in euro, respectiv valoarea calculata a serviciilor prestate.

Pe lânga facturile lunare reprezentând prestarile de servicii mentionate mai sus, in conformitate cu actul aditional mai sus mentionat, SC ... SRL a procedat la refacturarea cheltuieli accesorii urmaririi constructiei platformei logistice ... intocmind factura fiscala nr. ... (pentru refacturarea cheltuielilor accesorii aferente serviciilor prestate pe perioada decembrie 2008-ianuarie 2009), factura fiscala nr. ... (aferenta lunii februarie 2009), factura fiscala nr. ... (aferenta perioadei martie-mai 2009) respectiv factura fiscala nr. ... (aferenta perioadei mai-noiembrie 2009).

Petenta precizeaza ca aceste cheltuieli accesorii sunt strâns legate de urmarirea constructiei - platformei logistice proprietate a ... SRL din ..., iar facturile emise de SC ... SRL, prin care se refacturau cheltuielile accesorii serviciilor prestate, au fost insotite de centralizatoare pe centre de costuri ale cheltuielilor efectuate. Astfel, din analiza cheltuielilor accesorii refacturate, petenta considera ca se observa ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii contractului incheiat intre parti, in speta au fost efectuate in scopul urmarii constructiei platformei logistice de la

Având in vedere natura cheltuielilor refacturate de SC ... SRL, aceasta considera ca in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, SC ... SRL a procedat in mod corect la intocmirea acestori facturi cu TVA deoarece „Baza de impozitare a TVA cuprinde urmatoarele:

b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisiioanele, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare, solicitate de catre furnizor/prestator cumparatorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumparatorului, care fac obiectul unui contract separat si care sunt legate de livrarile de bunuri sau de prestarile de servicii în cauza, se considera cheltuieli accesorii".

De asemenea, din punct de vedere al deductibilitatii TVA aferente cheltuielilor accesorii, având in vedere prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petenta considera ca a procedat corect la deducerea TVA-ului aferent facturilor de cheltuieli accesorii emise de ... SRL deoarece ratiunea economica a încheierii contractelor de prestari servicii este nu numai recompensarea unor servicii financiare si de administrare, ci si obtinerea de catre furnizor a decontarii unor cheltuieli efectuate in scopul realizarii obiectului contractului.

Astfel, petenta considera caci contractul incheiat cu SC ... SRL reprezinta o prestatie unica, asupra careia partile au convenit prin agreeerea clauzelor contractuale. Astfel, obtinerea prestarii serviciilor vizate de refacturare nu poate fi considerata drept un scop in sine pentru furnizor, ci

constituie mai degraba un mijloc de a beneficia in conditii optime de prestatia principala.

Petenta considera ca s-a procedat corect prin includerea cheltuielilor refacturate in baza de impozitare a TVA.

In acest sens petenta invoca cauza C-392/1 a Curtii Europene de Justitie in procedura Field Fisher Waterhouse LLP impotriva Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. Acest caz se refera la dreptul de deducere a TVA aferent unor cheltuieli-utilitati refacturate de catre proprietarul unui birou. Se mentioneaza de asemenea faptul ca aceste cheltuieli - utilitati ar putea fi prestate in mod direct de catre un terti, ele fiind chiar scutite de TVA. Totusi, Curtea Europeana de Justitie considera ca in anumite împrejurari mai multe prestatii distincte in mod formal, care ar putea fi furnizate separat si care ar da nastere la impozitare sau scutire, trebuie sa fie considerate o operatiune unica daca nu sunt independente. In aceasta privinta Curtea a considerat ca suntem in prezenta unei prestatii unice atunci când doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de catre persoana impozabila sunt atât de strâns legate intre ele incat formeaza, in mod obiectiv, o singura prestatie economica indivizibila, a carei descompunere are un caracter artificial.

In plus, petenta precizeaza ca situatia este identica atunci când una sau mai multe prestatii constituie prestatia principala iar cealalta sau celelalte prestatii constituie una sau mai multe prestatii accesorii care fac obiectul aceleiasi tratament fiscal precum prestatia principala. In special, o prestatie trebuie sa fie considerata accesorie unei prestatii principale atunci când nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului.

In speta de fata, petenta apreciaza ca fiind gresit modul in care inspectorii fiscali au ales sa desparta serviciile facturate de ... SRL catre ... SRL, in speta sa le considere ca servicii distincte si sa le analizeze din punct de vedere al TVA, invederand faptul ca a beneficiat de serviciile de management conform contractului si nu de servicii de inchiriere autoturisme/salaratii/etc.

Petenta precizeaza si faptul ca legea fiscala, in speta Codul Fiscal si Normele metodologice aferente, nu mentioneaza ca pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent cheltuielilor accesorii, factura aferenta sa fie insotita de situatii justificative - aceasta prevedere se refera doar la prestarile de servicii si sunt cerute de lege pentru a demonstra natura cheltuielilor facute in scopul realizarii serviciului prestat, fapt pentru care a prezentat organelor de control situatiile de lucru aferente serviciilor prestate.

Situatia aferenta cheltuielilor refactuate reprezinta in fapt lista cheltuielilor suportate initial de SC ... SRL, aferente serviciilor prestate SC ... SRL. Având in vedere lista documentelor pe centre de cost atasate facturilor emise aferente cheltuielilor accesorii, petenta considera ca SC ... SRL si-a exercitat dreptul de deducere pe baza documentelor originale, urmând sa isi exercite dreptul de

deducere a TVA pe baza anexelor centralizatoare - documentele mentionate in anexa reprezinta documente justificative pentru SC ... SRL, la rubrica cumparator fiind trecute detaliile acestei societati.

Petenta isi sustine opinia mai sus formulata si pe faptul ca organele de control fiscal au admis deductibilitatea TVA aferenta serviciilor principale al caror beneficiar este SC ... SRL, inclusiv a serviciului „urmarire constructie platforma logistica ...”. De aceea considera ca fiind nefundamentata legal opinia organelor de inspectie fiscala de respingere a deductibilitatii TVA-ului aferent serviciilor accesorii serviciilor principale prestate, aceste costuri fiind strâns legate de obiectivul „urmarire constructie platforma logistica ...”.

Petenta mai precizeaza ca urmare a inspectiei fiscale efectuate se recunoaste faptul ca SC ... SRL realizeaza venituri impozabile insa nu se recunosc cheltuielile aferente desfasurarii activitatii, considerand ca fiind o situatie anormala recunoasterea doar a veniturilor unei societati si nu si a cheltuielilor aferente desfasurarii activitatii.

Ca urmare a desfasurarii acestor activitati dintre SC ... SRL si SC ... SRL, societatii prestatoare - SC ... SRL - i se recunoaste obligatia de a colecta TVA; in contrapartida societatii ... SRL i se recunoaste dreptul de deducere doar prin impunerea unor conditii suplimentare.

Petenta solicita a se avea in vedere si faptul ca prevederile invocate de organele de inspectie fiscala pentru refuzul dreptului de deducere al TVA se bazeaza in fapt pe prevederile pct. 48 ale Normelor Metodologice aferente Codului Fiscal, punct ce detaliaza in fapt prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) Cod Fiscal cu privire la impozitul pe profit, iar Curtea de Apel Bacau, intr-o speta similara a concluzionat ca nu sunt incidente in ce priveste TVA, textele invocate reglementând cheltuielile deductibile pentru determinarea profitului impozabil. In plus, petenta supune atentiei faptul ca principala diferenta dintre momentele serviciilor prestate de catre ... (presteaza servicii de urmarire a constructiei platformei logistice de la ... in perioada ianuarie - decembrie 2009), ... SA Franta care presteaza servicii de urmarire si realizare a închirierii halei de la ... catre ... (perioada aprilie 2010-decembrie 2012).

Având in vedere observatiile de mai sus, petenta solicita anulara partiala a Deciziei de Impunere nr. ... din02.2013 pentru suma de ... lei reprezentând TVA aferenta facturilor emise de SC ... SRL in beneficiul SC ... SRL, anulara la plata a dobânzilor/majorarilor de intarziere respectiv a penalitatilor calculate de organul de control, ce însumeaza... lei (... + ...) respectiv ... lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au respins la rambursare

TVA in suma de ... lei, majorari de intarziere in suma de... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Sumele contestate de SC ... SRL reprezinta:

- ... lei TVA respinsa la rambursare;
- ... lei majorari de intarziere;
- ... lei penalitati de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../22.02.2013, contestata de SC ... SRL, rezulta urmatoarele:

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta sumelor facturate de ...:

In baza Contractului de management incheiat cu SC ... SA, societate anonima franceza, societatea a înregistrat achizitii intracomunitare de servicii, conform urmatoarelor facturi:

- nr. ... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de... lei;
- nr.... in valoare de... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de ... lei.

Totalul TVA deductibila din aceste facturi a fost in suma de ... lei.

Referitor la acest contract, organele de inspectie fiscala au precizat ca societatea ... SRL, in calitate de prestator, s-a angajat sa furnizeze beneficiarului diverse activitati: sa caute terenuri, sa pregateasca standardele de constructie, sa furnizeze planuri, tabele de analiza a costurilor, sa asigure planificarea lucrarilor de intretinere si de mari reparatii, etc.

Despre rapoartele de activitate prezentate, imputernicitul administratorului a declarat ca acestea se refera la intocmirea unui anteproiect si a unui program, evaluari si pregatirea standardelor de constructie, fiecare factura referindu-se la aceleasi prestatii, fara a preciza la ce obiectiv se refera, cum s-a calculat comisionul prevazut la pct. 4.1 din contract, imputernicitul administratorului declarand ca aceste prestatii reprezinta servicii de management si consultanta oferita de societatea franceza, intrucat la SC ... SRL nu are niciun salariat.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca serviciile prestate nu au legatura cu obiectul contractului amintit mai sus si nici cu rapoartele de activitate prezentate, iar din documentele prezentate nu rezulta ca aceste achizitii au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile, iar in baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, TVA in suma de ... lei este nedeductibila.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor facturate de ... SRL

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2009 societatea a dedus TVA in suma totala de ... lei conform facturilor emise de SC ... SRL, facturi care au inscris mentiunea „Refacturare cheltuieli conform Act aditional nr. 1 la Contractul nr. ...” , respectiv:

- factura fiscala nr.... cu TVA in suma de ... lei;
 - factura fiscala nr. ... cu TVA in suma de ... lei;
 - factura fiscala nr.... cu TVA in suma de ... lei;
 - factura fiscala nr. ... cu TVA in suma de ... lei.
 - factura fiscala nr. ... cu TVA in suma de ... lei,
- totalul TVA fiind de ... lei.

Contractul de prestari servicii nr. ..., incheiat intre SC ... SRL, in calitate de furnizor/prestator, si SC ... SRL, in calitate de beneficiar, are ca obiect „servicii de consultanta financiara si management din partea prestatorului catre beneficiar. Pretul contractului este stabilit la o suma fixa lunara de ..., suma care se va plati in lei la cursul valutar BNR din ziua emiterii facturii ”.

Actul aditional nr. ... la contractul de mai sus prevede ca furnizorul va factura beneficiarului diverse cheltuieli: costuri generate de intretinerea si utilizarea autovehiculelor cu nr. de inmatriculare ... si ..., costurile generate de activitatea personalului dedicat activitatii, costuri salariale, cheltuieli de deplasari in interesul serviciului, costurile convorbirilor telefonice, etc., iar împuternicitul administratorului SC ... SRL a declarat ca acest contract a fost incheiat intrucat nu dispune de personal si de mijloace de transport, fapt pentru care administrarea societatii verificate se face de catre SC ... SRL, prin salariatii acesteia.

Din analiza elementelor care compun valoarea cheltuielilor refacturate de catre SC ... SRL s-a constatat ca acestea reprezinta: fond de salarii, taxe, impozite si contributii aferente fondului de salarii, tichete de masa, cheltuieli de deplasare, de protocol, cheltuieli cu combustibilul, cu amortizarea si reparatiile auto.

Din aceasta analiza organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru facturile emise de SC ... SRL nu este îndeplinita conditia de deductibilitate TVA intrucat:

- referitor la justificarea cheltuielilor de deplasare, pct. 46 alin. (3) Titlul VI din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca: „Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariatilor unei persoane impozabile aflati in deplasare in interesul serviciului, pentru transport sau cazarea in hoteluri sau alte unitati similare, sunt aceleasi documente prevazute la alin. (1) pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata, însotite de decontul de deplasare. Aceleasi prevederi se aplica si in cazul

personalului pus la dispozitie de o alta persoana impozabila sau pentru administratorii unei societati comerciale".

La data controlului SC ... SRL nu a prezentat documente prin care sa justifice aceste cheltuieli.

- conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata, pentru carburantii auto: „deducerea taxei poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform OUG nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, modificata si completata prin Legea nr. 64/2002, republicata, daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare al autovehiculului".

Organele de inspectie fiscala au precizat ca SC ... SRL nu a avut incheiat contract de inchiriere pentru autovehicule, nu a avut personal salarial care sa utilizeze aceste auto, astfel ca nu poate justifica înregistrarea de cheltuieli cu titlul de chirie autovehicule, reparatia si întretinerea, cheltuieli de amortizare.

- conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata, deductibilitatea cheltuielilor de protocol se face „in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit".

Referitor la acest aspect, organele de inspectie fiscala au precizat ca in anul 2009 societatea a inregistrat pierdere fiscala.

- art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal prevede ca nu sunt deductibile „cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte", iar Titlul II pct. 48 din HG nr. 44/2004 prevede ca: „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract încheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Organele de inspectie fiscala au coroborat cele de mai sus cu prevederile Deciziei V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie: " ...in aplicarea corecta a dispozitiilor inscrise in art. 21 alin. (1) lit. f) si in art. 15 alin. (8) lit. a) si lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si in art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicata, se impune sa se considere ca taxa pe valoarea

adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit, in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea acestei taxe".

Urmare controlului s-a stabilit ca SC ... SRL nu avea salariati si nu a existat un contract prin care SC ... SRL sa puna personal, la dispozitia SC ... SRL, iar serviciile de consultanta si management care fac obiectul Contractului nr. ... au fost facturate distinct.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au precizat ca nu au fost intocmite situatii de lucrari/rapoarte de activitate asa cum prevede art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal: „Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare , sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari. Totusi perioada de decontare nu poate depasi un an".

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite prevederile legale invocate, respectiv TVA in suma de ... lei nu indeplineste conditiile de deductibilitate prevazuta la art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata.

Referitor la calcularea majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere

Pentru nevirarea la scadenta a TVA de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestatoare, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca SC ... SRL contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ..., respectiv :

- ... lei TVA respinsa la rambursare;
- ... lei majorari de intarziere;
- ... lei penalitati de intarziere.

Referitor la modul de tratare a punctului de vedere al contribuabilului

In fapt, prin punctul de vedere exprimat cu ocazia finalizarii inspectiei fiscale, SC ... SRL a facut trimitere la Hotararea Curtii Europene de Justitie nr. E-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agentia Entrade Ufficio Geneva 3.

Din analiza raportului de inspectie fiscala, rezulta ca la punctul VI.2 „*Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului*” organele de inspectie fiscala nu au facut referire la Hotararea Curtii Europene de Justitie nr. E-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agenzia Entrate Ufficio Geneva, dar au argumentat si intemeiat conform Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, faptele ce au condus la stabilirea ca nedeductibila a TVA dedusa din facturile emise de SC ... SA si SC ... SRL.

In fapt, conform acestei hotarari, principiul neutralitatii fiscale impune acordarea deducerii TVA aferenta intrarilor, daca sunt indeplinite cerintele de fond, cgarar daca sunt omise cerintele de forma de catre persoanele impozabile, ori din documentele prezentate de societate s-a concluzionat ca serviciile prestate nu au legatura cu obiectul contractului si nici cu rapoartele de activitate prezentate, in acest caz nefiind indeplinite conditiile de fond.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se prevederile Codului fiscal.”

- art. 46 din OG nr. 93/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.*

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice *„vom folosi notiunea de nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta”* (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei*

imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C, Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

In al doilea rand, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale **"se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor"**.

Prin urmare, contrar sustinerilor contestatorului, neinscrierea unei mentiunii referitoare la Hotararea Curtii Europene de Justitie nr. E-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agentia Entrade Ufficio Geneva 3 la punctul VI.2 „*Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului*” nu poate atrage nulitatea (anulara) deciziei de impunere, cata vreme aceasta nu a fost vatamata in drepturile sale.

Fata de aspectele prezentate contestatia formulata de catre SC ... SRL vizand nulitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../22.02.2013 urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta sumelor facturate de SC ...

SA:

In fapt, in baza contractului de management incheiat cu SC ... SA, societate anonima franceza, societatea a înregistrat achizitii intracomunitare de servicii, conform urmatoarelor facturi:

- nr. ... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de... lei;
- nr.... in valoare de... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de... lei;
- nr.... in valoare de ... lei;

- nr.... in valoare de ... lei;
- nr.... in valoare de ... lei.

Totalul TVA deductibila din aceste facturi a fost in suma de ... lei.

Societate ... SA, in calitate de prestator, s-a angajat sa furnizeze beneficiarului diverse activitati: sa caute terenuri, sa pregateasca standardele de constructie, sa furnizeze planuri, tabele de analiza a costurilor, sa asigure planificarea lucrarilor de intretinere si de mari reparatii, etc.

Referitor la rapoartele de activitate prezentate, imputernicitul administratorului a declarat ca acestea se refera la intocmirea unui anteproiect si a unui program, evaluari si pregatirea standardelor de constructie, fiecare factura referindu-se la aceleasi prestatii. Pe aceste facturi nu se mentioneaza la ce obiectiv se refera si cum s-a calculat comisionul prevazut la punctul 4.1 din contract.

Imputernicitul administratorului a declarat ca aceste prestatii reprezinta servicii de management si consultanta oferita de societatea franceza, intrucat la SC ... SRL nu au niciun salariat. In sustinerea acestor afirmatii societatea a prezentat corespondenta purtata pe mail, in limba engleza, intre ..., manager financiar pentru Europa Centrala, din cadrul ... si contabila sefa a SC ... SRL, documente care nu justifica relatia dintre SC ... SA si SC ... SRL.

Contestatoarea mai arata ca in punctul de vedere prezentat organelor de inspectie fiscala a facut referire la Hotararea Curtii Europene de Justitie nr. E-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agenzia Entrate Ufficio Geneva 3, hotarare care invoca principiul neutralitatii fiscale din punct de vedere al TVA si la care organele de inspectie fiscala nu au facut referire.

Conform acestei hotarari, principiul neutralitatii fiscale impune acordarea deducerii TVA aferenta intrarilor, daca sunt indeplinite cerintele de fond, chiar daca au fost omise anumite cerinte de forma de catre persoanele impozabile.

Organul competent sa solutioneze contestatia precizeaza ca din documentele puse la dispozitie de societate reiese ca serviciile prestate nu au legatura cu obiectul contractului amintit mai sus si nici cu rapoartele de activitate prezentate, in acest caz nefiind indeplinite cerintele de fond. In fapt, societatea nu poate dovedi ca aceste achizitii au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile.

In concluzie, aceste costuri nu sunt afectate operatiunilor sale taxabile, ori 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.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina si sa inregistreze factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata

deductibila ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost realizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile urmatoarelor acte normative:

- art. 134 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar”*

- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;” coroborate cu pct. 45 alin. (4) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal “

(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazută la [art. 147¹](#) alin. (2) din Codul fiscal.”

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugată aferenta serviciilor este conditionata de destinatia bunurilor sau serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.

In speta sunt incidente si prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“ Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la [art. 155](#) alin. (5);”

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare

de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deductie pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor facturate de ... SRL

In fapt, in anul 2009 contestatoarea a dedus TVA in suma totala de ... lei conform facturilor emise de SC ... SRL, facturi care au inscrisa mentiunea „Refacturare cheltuieli conform Act aditional nr. ... la Contractul nr. ...” , respectiv:

- factura fiscala nr.... cu TVA in suma de ... lei;
 - factura fiscala nr. ... cu TVA in suma de ... lei;
 - factura fiscala nr.... cu TVA in suma de ... lei;
 - factura fiscala nr. ... cu TVA in suma de ... lei.
 - factura fiscala nr. ... cu TVA in suma de ... lei,
- totalul TVA fiind de ... lei.

Contractul de prestari servicii nr. ..., incheiat intre SC ... SRL, in calitate de furnizor/prestator, si SC ... SRL, in calitate de beneficiar, are ca obiect „servicii de consultanta financiara si management din partea prestatorului catre beneficiar. Pretul contractului este stabilit la o suma fixa lunara de ..., suma care se va plati in lei la cursul valutar BNR din ziua emiterii facturii ”.

Actul aditional nr. ... la contractul de mai sus prevede ca furnizorul va factura beneficiarului diverse cheltuieli: costuri generate de intretinerea si utilizarea autovehiculelor cu nr. de inmatriculare ... si ..., costurile generate de activitatea personalului dedicat activitatii, costuri salariate, cheltuieli de deplasari in interesul serviciului, costurile convorbirilor telefonice, etc., iar împuternicitul administratorului SC ... SRL a declarat ca acest contract a fost incheiat intrucat nu dispune de personal si de mijloace de transport, fapt pentru care administrarea societatii verificate se face de catre SC ... SRL, prin salariatii acesteia.

Din analiza elementelor care compun valoarea cheltuielilor refacturate de catre SC ... SRL s-a constatat ca acestea reprezinta: fond de salarii, taxe, impozite si contributii aferente fondului de salarii, tichete de masa, cheltuieli de deplasare, de protocol, cheltuieli cu combustibilul, cu amortizarea si reparatiile auto.

Referitor la justificarea cheltuielilor de deplasare, sunt aplicabile prevederile pct. 46 alin. (3) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca:

„Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariatilor unei persoane impozabile aflati in deplasare in interesul serviciului, pentru transport sau cazarea in hoteluri sau alte unitati similare, sunt aceleasi documente prevazute la alin. (1) pentru deductia taxei pe valoarea adaugata, însotite de decontul de deplasare. Aceleasi prevederi se aplica si in cazul personalului pus

la dispozitie de o alta persoana impozabila sau pentru administratorii unei societati comerciale".

Nici cu ocazia controlului si nici la dosarul contestatiei, contestatoare nu a depus deconturile de deplasare ale salariatilor SC ... SRL pentru care s-a solicitat deducerea TVA.

Referitor la deducerea TVA aferenta bonurilor fiscale pentru carburantii auto achizitionati , sunt aplicabile prevederile pct. 46 alin. (2) din HG 44/2004 privind NM date in aplicarea art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca:

- „Pentru carburantii auto achizitionati, deducerea taxei poate fi justificata cu bonurile fiscale emise conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, daca sunt stampilate si inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehicului. Prevederile acestui aliniat se completeaza cu cele ale pct. 45¹”.

In fapt, SC ... SRL nu a incheiat contract de inchiriere pentru autovehicule , nu a avut personal salarial care sa utilizeze aceste auto, astfel ca nu se justifica inregistrarea de cheltuieli cu titlu de chirie autovehicule, reparatia si intretinerea, cheltuieli de amortizare.

Referitor la TVA aferenta cheltuielilor de protocol sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 128 alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

„Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin. (1):

... f) acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme.” coroborat cu prevederile pct. 6 alin. (11) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: „In sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal: a) bunurile acordate gratuit in cadrul actiunilor de protocol nu sunt considerate livrari de bunuri daca valoarea totala a bunurilor acordate gratuit in cursul unui an calendaristic este sub plafonul in care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la Titlul II al Codului fiscal.”;

- art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, privind modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

„Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

a) cheltuielile de protocol in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de

protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit;” coroborat cu pct. 33 din NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: „ Baza de calcul la care se aplica cota de 2% o reprezinta diferenta dintre totalul veniturilor si cheltuielile inregistrate conform reglementarilor contabile, la care se efectueaza ajustarile fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent si amanat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile”.

Avand in vedere prevederile legale mentionate anterior, rezulta ca TVA aferenta cheltuielilor de protocol deductibile limitat in cota de 2% aplicata asupra diferentei dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit, suma care depaseste aceasta cota constiind livrare de bunuri.

In fapt, contestatoarea a inregistrat pierdere in anul fiscal 2009, fapt ce nu ii da drept de deducere al cheltuielilor de protocol.

In plus, SC ... SRL nu avea salariati si nu a existat un contract prin care SC ... SRL sa puna la dispozitia SC ... SRL personal, iar serviciile de consultanta si management, care fac obiectul Contractului nr. ... au fost facturate distinct.

Societatea contestatoare nu a depus la prezenta contestatie situatii de lucrari/ rapoarte de activitate deoarece pentru a justifica dreptul de deducere a TVA, societatea are obligatia de a detine si alte documente justificative care sa demonstreze realitatea si utilitatea acestora, respectiv sa demonstreze ca aceste servicii au legatura cu activitatea societatii si sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, **motiv pentru care nu este suficienta numai existenta unor facturi fiscale.**

In drept, sunt aplicabile dispozitiile urmatoarelor acte normative:

- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;” coroborate cu pct. 45 alin. (4) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal “

(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor este conditionata de destinatia bunurilor sau serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.

In speta sunt incidente si prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

„Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Referitor la calcularea majorarilor de intarziere

In fapt, la data de 28.02.2010, societatea a prezentat conform Fisei sintetice totale un sold de suma negativa in suma de 709.985 lei.

Din analiza raportului de inspectie fiscala rezulta ca societatea a declarat corect sumele evidentiata cu privire la TVA.

Avand in vedere ca pentru perioada 01.01.2009-28.02.2010, organele de inspectie fiscala au stabilita TVA in suma de ... lei pentru care contestatoarea nu are drept de deducere, rezulta un sold de suma negativa al TVA in valoare de ... lei.

Analizand Fisa sintetica totala a contestatoarei si tinand cont de faptul ca urmare inspectiei fiscale nu au fost stabilite sume suplimentare din declarare cu privire la TVA, rezulta ca in mod corect contestatoarea a sesizat faptul ca modul de calcul al majorarilor de intarziere a fost eronat.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 119 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.”

- art. 120 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 120 - Majorari de întârziere

(1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

- art. 147³ alin. (1)-(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariel ulterioare, care prevede ca:

„(1) In situatia in care taxa aferenta achizitiilor efectuate de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibila intr-o perioada fiscala, este mai mare decat taxa colectata pentru operatiuni taxabile, rezulta un excedent in perioada de raportare, denumit in continuare suma negativa a taxei.

(2) Dupa determinarea taxei de plata sau a sumei negative a taxei pentru operatiunile din perioada fiscala de raportare, persoanele impozabile trebuie sa efectueze regularizarile prevazute in prezentul articol, prin decontul de taxa prevazut la art. 156².

(3) Suma negativa a taxei, cumulata, se determina prin adaugarea la suma negativa a taxei, rezultata in perioada fiscala de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, daca nu s-a solicitat a fi rambursat.

(4) Taxa de plata cumulata se determina in perioada fiscala de raportare prin adaugarea la taxa de plata din perioada fiscala de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, pana la data depunerii decontului de taxa prevazut la art. 156², din soldul taxei de plata al perioadei fiscale anterioare.

(5) Prin decontul de taxa prevazut la art. 156², persoanele impozabile trebuie sa determine diferentele dintre sumele prevazute la alin. (2) si (3), care reprezinta regularizarile de taxa si stabilirea soldului taxei de plata sau a soldului sumei negative a taxei. Daca taxa de plata cumulata este mai mare decat suma negativa a taxei cumulata, rezulta un sold de taxa de plata in perioada fiscala de raportare. Daca suma negativa a taxei cumulata este mai mare decat taxa de plata cumulata, rezulta un sold al sumei negative a taxei in perioada fiscala de raportare.”

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus si tinand cont de soldul TVA de plata aferent fiecarei perioade fiscale si sumele stabilite suplimentar urmare controlului, urmeaza a se admite partial contestatia pentru majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei si a se respinge ca neintemeiata pentru majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei, in conformitate cu

prevederile art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.*”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 al art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. 25463/20.05.2013:

DECIDE

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru:
 - TVA in suma de ... lei;
 - majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de ... lei;
 - penalitati de intarziere in suma de ... lei;

- admiterea contestatiei pentru majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

- prezenta decizie se comunica la :
 - SC ... SRL;
 - Activ. de insp. Fiscala ... cu respectarea prevederilor pct. 7.6 din OANAF nr. 450/2013.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

P. DIRECTOR EXECUTIV

...