

DECIZIE nr. 257 / 81 / 10.05.2007

I. Obiectul contestatiei il constituie anularea Deciziei de impunere nr. ... pentru suma totala de ... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare care se compune din:

* ...lei - TVA aferenta lucrarilor de constructii facturate de SC... in baza contractului de antrepriza nr. 91/28.07.2005. Contestatorul considera ca a respectat prevederile art. 145 alin.(3) si ale alin. (8) din Legea nr. 571/2003 deoarece serviciile de constructii- montaj sunt destinate constructiei unei hale industriale care urmeaza sa fie folosita pentru a fi inchiriata tertilor.

De asemenea, sustine ca nefondata afirmatia organului de control ca urmarirea executiei lucrarilor nu a fost asigurata prin diriginte de santier autorizat asa cum prevede Legea nr. 50/1991 si Ordinul nr. 1430/2005 deoarece conditiile de deducere a TVA sunt reglementate de Legea nr. 571/2003 fara a fi conditionate de actele normative invocate.

*... lei care reprezinta contravaloarea avansului facturat de SC ... in baza contractului de antrepriza nr.91/28.07.2005 pe motiv ca nu a fost respectat termenul prevazut la art. 155 alin. 7 din Legea nr. 571/2003, desi aceste prevederi se refera la termenul la care ia nastere obligatia de a emite factura fiscala in cazul incasarii de sume in avans si nu la conditiile de deductibilitate a avansurilor facturate.

* ... lei care reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii de inspectie santier facturate de SC ..., desi in raportul de inspectie fiscala afirma ca urmarirea executiei lucrarilor nu a fost asigurata prin diriginte de santier autorizat asa cum prevede Legea nr.50/1991 si Ordinul nr. 1430/2005 ca apoi sa considere ca nedeductibila TVA aferenta acestor servicii prestate de o societate comerciala specializata.

*... lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de consultanta juridica prestate de SC ... pentru care organul de control nu a admis rambursarea, invocand faptul ca in temeiul art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 aceasta suma este nedeductibila dar fara a prezenta concret motivul.

II. In Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 26.01.2007 inregistrat la SAF-ACF ... sub nr. 439/28.01.2007 organul de control a constatat ca SC ... a efectuat lucrari de investitii la obiectivul "hala de productie P+E" pentru care a fost incheiat contractul de antrepriza nr.91/28.07.2005 cu SC

In perioada 28.07.2005 - 28.02.2006 antreprenorul SC ...a executat lucrari de constructii conform situatiilor de lucrari si facturilor fiscale anexate, in suma totala de ... lei din care TVA ... lei conform anexei nr.3a, care au fost inregistrate in contabilitate si in jurnalele de vanzari si cumparari, respectiv in decontul TVA de catre SC... si reprezinta 98 % din TVA solicitata la rambursare.

Din analiza documentelor privind rambursarea TVA au rezultat urmatoarele:

- Pentru lucrarile de constructii executate si facturate, SC ... a prezentat situatii de lucrari care nu reflecta realitatea in ceea ce privesc cantitatile de materiale consumate, acestea nefiind concretizate in obiectivul de investitie, iar urmarirea executiei lucrarilor nu a fost asigurata prin diriginte de santier autorizat, conform cerintelor Legii nr. 50/1991 si ale art. 70 pct.1 din Ordinul 1430/2005.Situatiile de lucrari nu au fost semnate in totalitate de furnizor si acceptate la plata de beneficiar asa cum prevede art. 155 al. (2) din Legea nr. 571/2003 si pct. 59 al. (2) din HG nr. 44/2004.

- Din contractul de antrepriza nr. 91 din 28.07.2005 rezulta ca durata executiei lucrarilor care fac obiectul contractului este de 7,5 luni de la data semnarii si predarea obiectivului investitiei la data de 15.03.2006. In fapt, obiectivul de investitii nu a fost receptionat la data prevazuta in contractul de antrepriza, respectiv 15.03.2006 si prin urmare nu a fost posibila verificarea realizarii tuturor elementelor prevazute in autorizatia de

construire.

- In perioada 28.07.2005 - 28.02.2006, SC ... in calitate de beneficiar, a achitat contravaloarea facturilor emise de SC ... mentionate in anexa nr. 3a a actului de control, in suma de ... lei din care TVA lei, suma ce reprezinta peste 40% din valoarea obiectivului de investitie care nu s-a concretizat la nivelul sumelor inscise in situatiile de lucrari si a facturilor intocmite de furnizorul investitiei.

- In data de 18.01.2007 organul de inspectie fiscala s-a deplasat in loc.... in vederea identificarii obiectivului de investitii si a realitatii operatiunilor efectuate, constatandu-se ca investitia a fost sistata, iar lucrarile de constructii nu au fost efectuate la nivelul sumelor inscise in situatiile de lucrari in baza carora au fost emise facturile catre beneficiar.

- Din controlul incrucisat efectuat la SC ... rezulta ca situatiile de lucrari intocmite pentru lucrarile de rezistenta terasamente exterioare halei, lucrarile de rezistenta fundatii si pardoseli, in baza carora s-au emis facturi fiscale in suma totala de ... lei din care TVA lei (anexa nr.3a) nu au fost semnate in totalitate de antreprenor si nu au fost acceptate de beneficiar incalcandu-se prevederile art. 155, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 si pct. 59 alin.(2) din HG nr. 44/2004, adica data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt intocmite situatiile de lucrari acceptate de beneficiar.

-Prin nota explicativa din data de 23.01.2007 s-au solicitat explicatii administratorului SC ... in perioada iunie 2004 - mai 2006 cu privire la neindeplinirea clauzelor contractuale privind finalizarea investitiei la termenul prevazut cu beneficiarul acesteia - SC Din explicatiile date rezulta ca in luna octombrie 2005 urmare a unui litigiu dintre cele doua societati, SC a sistat lucrarile de constructii, cu mentiunea ca " lucrarile la acest obiectiv nu vor mai continua".

Datorita faptului ca :

*situatiile de lucrari nu au fost semnate de antreprenorul general si nu au fost acceptate de beneficiar,

*obiectivul de investitii nu a fost finalizat la data prevazuta in contractul de antrepriza si nu s-a intocmit un alt contract sau prelungirea termenului mentionat, organul de inspectie fiscala a concluzionat ca aceasta investitie este sistata (posibil desfiintata) la data prezentului control si nu mai poate fi utilizata in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului.

In consecinta, pentru suma de ... lei reprezentand lucrari de constructii facturate de SC ... din care TVA aferenta in cuantum de ...lei contribuabilul nu are dreptul la rambursare deoarece nu poate face dovada ca lucrarile si serviciile care i-au fost prestate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, asa cum este reglementata deductibilitatea TVA la art. 155, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 si pct. 59 alin.(2) din HG nr. 44/2004.

Din controlul efectuat a mai rezultat ca la data de 31.10.2005 SC ... a intocmit factura de avans TMVED nr. 5350106 in suma de ... lei din care TVA in suma de ... lei reprezentand rata contractuala. La data controlului regularizarea facturilor fiscale pentru platile in avans a fost efectuata la nivelul sumei de ... lei , din care TVA ... lei; pentru suma de ... lei din care TVA - ...lei nu a fost respectat termenul prevazut la art. 155 alin.7 din Legea nr. 571/2003 referitor la plata pentru operatiunile taxabile incasate inaintea prestarilor de servicii.

In lunile ianuarie si februarie 2006 SC ... a dedus TVA in suma de ...lei aferenta facturilor emise de SC, pentru prestari servicii inspectie santier. In aceeasi perioada contribuabilul a dedus TVA in suma de ... lei aferenta facturilor fiscale emise de SC ... pentru prestari de servicii solutionare litigiu cu SC

Deoarece in ambele situatii prestarile de servicii se refera la obiectivul de investitii pentru care nu exista certitudinea ca va fi utilizat in scopul realizarii de operatiuni taxabile organul de control a stabilit ca TVA aferenta acestor prestari de servicii este nedeductibila. Perioada verificată privind TVA este 12.04.2005 - 31.03.2006.

III.Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în baza referatului nr.23687/10.05.2007 Biroul soluționarea contestațiilor reține ca în urma solicitării la rambursare a TVA s-a stabilit ca suma ... lei (RON) reprezintă taxa pe valoarea adăugată neadmisa la rambursare.

Contestatorul susține ca este nelegală diminuarea TVA de rambursat cu suma de ... lei deoarece :

1.Serviciile de construcții- montaj sunt destinate construcției unei hale industriale care urmează să fie folosită pentru a fi închiriată tertilor.

De asemenea, susține ca nefundată afirmația organului de control că urmărirea execuției lucrărilor nu a fost asigurată prin diriginte de șantier autorizat așa cum prevede Legea nr. 50/1991 și Ordinul nr. 1430/2005 deoarece condițiile de deducere a TVA sunt reglementate de Legea nr. 571/2003 fără a fi condiționate de actele normative invocate.

2.Referitor la contractul de antrepriză nr.91/28.07.2005, prevederile art. 155 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 se referă la termenul la care ia naștere obligația de a emite factura fiscală în cazul încasării de sume în avans și nu la condițiile de deductibilitate a avansurilor facturate, iar TVA în cuantum de ...lei este deductibilă.

3. TVA în suma de ...lei aferentă prestațiilor de servicii de inspecție șantier facturate de SC ..., a fost considerată ca nedeductibilă, deși în raportul de inspecție fiscală afirmă că urmărirea execuției lucrărilor nu a fost asigurată prin diriginte de șantier autorizat conform Legii nr.50/1991 și Ordinului nr. 1430/2005 ca apoi să considere ca nedeductibilă TVA aferentă acestor servicii prestate de o societate comercială specializată.

4.Suma de ...lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță juridică prestate de SC ... a fost stabilită ca nedeductibilă de către organul de control invocând ca temei legal art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, fără a prezenta concret motivul pentru care nu a acordat rambursarea.

Organul de control a constatat că ... a efectuat lucrări de investiții la obiectivul “hală de producție P+E” pentru care a fost încheiat contractul de antrepriză nr.91/28.07.2005 cu SC

În perioada 28.07.2005 - 28.02.2006 antreprenorul SC ... a executat lucrări de construcții conform situațiilor de lucrări și facturilor fiscale anexate, în suma totală de lei din care TVA ...lei conform anexei nr.3a, care au fost înregistrate în contabilitate și în jurnalele de vânzări și cumpărări, respectiv în decontul TVA de către SC ... și reprezintă 98 % din TVA solicitată la rambursare.

Din analiza documentelor privind rambursarea TVA au rezultat următoarele:

- Pentru lucrările de construcții executate și facturate, SC ...a prezentat situații de lucrări care nu reflectă realitatea în ceea ce privesc cantitățile de materiale consumate, acestea nefiind concretizate în obiectivul de investiție, iar urmărirea execuției lucrărilor nu a fost asigurată prin diriginte de șantier autorizat, conform cerințelor Legii nr. 50/1991 și art. 70 pct.1 din Ordinul 1430/2005.Situațiile de lucrări nu au fost semnate în totalitate de furnizor și acceptate la plată de beneficiar așa cum prevede art. 155 al. (2) din Legea nr. 571/2003 și pct. 59 al. (2) din HG nr. 44/2004.

- Din contractul de antrepriză nr. 91 din 28.07.2005 rezultă că durata execuției lucrărilor care fac obiectul contractului este de 7,5 luni de la data semnării iar predarea obiectivului investiției este stabilită la data de 15.03.2006. În fapt, obiectivul de investiții nu a fost recepționat la data prevăzută în contractul de antrepriză, respectiv 15.03.2006 și prin urmare nu a fost posibilă verificarea realizării tuturor elementelor prevăzute în autorizația de construire.

- In perioada 28.07.2005 - 28.02.2006, SC ... in calitate de beneficiar, a achitat contravaloarea facturilor emise de SC ... mentionate in anexa nr. 3a a actului de control, in suma de ...lei din care TVA ...lei, suma ce reprezinta peste 40% din valoarea obiectivului de investitie care nu s-a concretizat la nivelul sumelor inscise in situatiile de lucrari si a facturilor intocmite de furnizorul investitiei.

- In data de 18.01.2007 organul de inspectie fiscala s-a deplasat in loc. ... in vederea identificarii obiectivului de investitii si a realitatii operatiunilor efectuate, constatandu-se ca investitia a fost sistata, iar lucrarile de constructii nu au fost efectuate la nivelul sumelor inscise in situatiile de lucrari in baza carora au fost emise facturile catre beneficiar.

- Din controlul incrucisat efectuat la SC ... rezulta ca situatiile de lucrari intocmite pentru lucrarile de rezistenta terasamente exterioare halei, lucrarile de rezistenta fundatii si pardoseli, in baza carora s-au emis facturi fiscale in suma totala de ... lei din care TVA lei (anexa nr.3a) nu au fost semnate in totalitate de antreprenor si nu au fost acceptate de beneficiar incalcandu-se prevederile art. 155, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 si pct. 59 alin.(2) din HG nr. 44/2004, adica data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt intocmite situatiile de lucrari acceptate de beneficiar.

- Prin nota explicativa din data de 23.01.2007 s-au solicitat explicatii administratorului SC ... in perioada iunie 2004 - mai 2006 cu privire la neindeplinirea clauzelor contractuale privind finalizarea investitiei la termenul prevazut cu beneficiarul acesteia - SC Din explicatiile date rezulta ca in luna octombrie 2005 urmare a unui litigiu dintre cele doua societati, SC ... a sistat lucrarile de constructii, cu mentiunea ca "lucrarile la acest obiectiv nu vor mai continua". Datorita faptului ca :

*situatiile de lucrari nu au fost semnate de antreprenorul general si nu au fost acceptate de beneficiar,

*obiectivul de investitii nu a fost finalizat la data prevazuta in contractul de antrepriza si nu s-a intocmit un alt contract sau prelungirea termenului mentionat, organul de inspectie fiscala a concluzionat ca aceasta investitie este sistata (posibil desfiintata) la data prezentului control si nu mai poate fi utilizata in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului.

In consecinta, pentru suma de ... lei reprezentand contravaloarea lucrarilor de constructii facturate de SC ... din care TVA aferenta in cuantum de ... lei contribuabilul nu are dreptul la rambursare deoarece nu poate face dovada ca lucrarile si serviciile care i-au fost prestate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, asa cum este reglementata deductibilitatea TVA la art. 155, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 si pct. 59 alin.(2) din HG nr. 44/2004.

Din controlul efectuat a mai rezultat ca la data de 31.10.2005 SC a intocmit factura de avans TMVED nr. 5350106 in suma de ...lei din care TVA in suma de ... lei reprezentand rata contractuala. La data controlului regularizarea facturilor fiscale pentru platile in avans a fost efectuata la nivelul sumei de ...lei , din care TVA ... lei; pentru suma de ... lei din care TVA - ... lei nu a fost respectat termenul prevazut la art. 155 alin.7 din Legea nr. 571/2003 referitor la plata pentru operatiunile taxabile incasate inaintea prestarilor de servicii.

In lunile ianuarie si februarie 2006 SC ... a dedus TVA in suma de ...lei aferenta facturilor emise de SC ..., pentru prestari servicii inspectie santier. In aceeasi perioada contribuabilul a dedus TVA in suma de ... lei aferenta facturilor fiscale emise de SC ...pentru prestari de servicii solutionare litigiu cu SC

Deoarece in ambele situatii prestarile de servicii se refera la obiectivul de investitii pentru care nu exista certitudinea ca va fi utilizat in scopul realizarii de operatiuni taxabile organul de control a stabilit ca TVA aferenta acestor prestari de servicii este nedeductibila.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca in vederea efectuarii lucrarilor de "construire hala de productie P+E"

contribuabilul a incheiat contractul de antrepriza nr. 91/28.07.2005 cu SC ... ; obiectul contractului il reprezinta executia de lucrari de constructii aferente obiectivului de investitii mentionat, iar valoarea lucrarilor contractate este de ... euro din care TVA in suma de ... euro, conform deviz oferta.

In perioada 28.07.2005 - 28.02.2006 au fost efectuate lucrari de constructii conform situatiilor de lucrari si facturilor fiscale anexate in valoare totala de ... lei din care TVA ... lei. Pentru lucrarile de constructii executate si facturate, SC ...a prezentat situatii de lucrari care in opinia organului de control nu reflecta realitatea in ceea ce priveste cantitatile de materiale consumate; aceste situatii de lucrari nu au fost semnate in totalitate de furnizor si acceptate la plata de beneficiar.

La art. 155(2) din Legea nr. 571/2003 legiuitorul prevede termenul de intocmire a facturii fiscale, iar pct. 59 (2) din HG nr.44 /2004 reglementeaza conditiile in care se poate emite factura fiscala, dupa cum urmeaza :

"Pentru livrari de bunuri factura fiscala se emite la data livrarii de bunuri, iar pentru prestari de servicii, cel mai tarziu pana la finele lunii an care prestarea a fost efectuata".

" Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt cele de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertize si altele asemenea, data efectuarii prestarii de servicii se considera a fi data la care sunt intocmite situatiile de lucrari si, dupa caz, data acceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari".

In speta supusa solutionarii situatiile de lucrari care au stat la baza intocmirii facturilor fiscale de catre SC ... pentru beneficiarul SCnu au fost indeplinite prevederile legale referitoare la intocmirea facturilor fiscale, deoarece situatiile de lucrari nu au fost semnate de parti si in concluzie nu au fost acceptate de beneficiar.

Nu poate fi retinuta afirmatia contestatorului ca organul de control nu are competenta de a se pronunta asupra sumelor inscrise in situatiile de lucrari deoarece in temeiul art. 6 din OG nr. 92/2003 republicata, *"Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza".*

Deoarece in urma deplasarii la locul investitiei in cauza, organul de control a constatat ca lucrarile au fost sistate, nu mai exista certitudinea ca prestarile de servicii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului si in consecinta nu mai beneficiaza de dreptul de deducere prevazut de art. 145 (3) din Legea nr. 571/2003 : *"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ai fie prestate de o alta persoana impozabila".

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca nefondata afirmatia contestatorului ca s-a incadrat in prevederile art. 145 (3) din Legea nr. 571/2003 deoarece serviciile de constructii- montaj sunt destinate constructiei unei hale industriale care urmeaza sa fie folosita pentru a fi inchiriata tertilor , ori la data solicitarii rambursarii TVA constructia era sistata si nu poate fi stabilita destinatia acesteia.

Spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 147 (5) din Legea nr. 571/2003 care precizeaza ca: " (...). *Prin exceptie, in cazul achizitiilor destinate realizarii de investitii, care se prevad ca vor fi utilizate atat pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, este permisa deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata pe parcursul procesului investitional, urmand ca taxa dedusa sa fie ajustata in conformitate cu procedura stabilita prin norme".*

Din afirmatia contestatorului rezulta ca serviciile de constructii- montaj sunt destinate constructiei unei hale industriale care urmeaza sa fie folosita pentru a fi inchiriata tertilor, activitate care prin efectul legii este scutita de TVA, la data controlului nefiind posibila exceptia prevazuta de lege si in concluzie rezulta ca nu mai beneficiaza de dreptul de deducere prevazut de art. 145 (3) din Legea nr. 571/2003.

Rezulta ca in speta supusa solutionarii nu se poate face dovada ca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, iar pe cale de consecinta TVA aferenta lucrarilor de constructii facturate de SC ... in baza contractului de antrepriza nr. 91/28.07.2005 este nedeductibila.

Cu privire la suma de ... lei reprezentand TVA aferenta avansului facturat de SC ... in baza contractului de antrepriza nr.91/28.07.2005 se retine ca acest avans nu se mai justifica in situatia in care lucrarile au fost sistate, iar pe de alta parte nu are la baza situatii de lucrari semnate de antreprenor si acceptate de beneficiar. In aceste conditii, motivul pentru care contribuabilul nu beneficiaza de deducerea TVA aferenta avansului este ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 145 (3) din Legea nr. 571/2003 adica prestarile de servicii nu sunt destinate operatiunilor taxabile.

Motivarea de catre organul de control ca nu a fost respectat termenul prevazut la art. 155 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 referitor la plata pentru operatiunile taxabile incasate inaintea prestarilor de servicii, nu prezinta relevanta deoarece textul de lege se refera la emitentul facturii fiscale, respectiv data cand ia nastere exigibilitatea TVA si nu este aplicabil spetei in cauza.

"Art.155 (7) Daca plata pentru operatiuni taxabile este incasata inainte ca bunurile sa fie livrate sau inaintea finalizarii prestarii serviciilor, factura fiscala trebuie sa fie emisa in termen de cel mult 5 zile lucratoare de la fiecare data cand este incasat un avans, fara a depasi finele lunii in care a avut loc incasarea".

Sumele de ...lei reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii de inspectie santier facturate de SC... si ...lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de consultanta juridica prestate de SC ... pentru obiectivul de investitii care nu prezinta certitudinea ca este destinat operatiunilor taxabile ale contribuabilului, asa cum s-a precizat anterior, nu indeplinesc conditiile de deductibilitate.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organul de control a procedat in mod legal la stabilirea ca TVA nedeductibila a sumei de ...lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr. 519/2005, coroborat cu art. 186 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC ... pentru suma de lei reprezentand TVA nedeductibila.

Prezenta decizie se comunica :

.....

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunal.