



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 419 / 2011

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenția Națională de Administrație Fiscală
sub nr.907114/12.07.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X - Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./11.07.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/12.07.2011, cu privire la contestația formulată de **SC SC .X. SA**, cu domiciliul fiscal în .X., Str. X nr.X, sector X, CUI X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/1991, împotriva Deciziei de impunere nr.F-S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului 4 – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S4 .X..05.2011.

SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr.F-S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **respectiv 06.06.2011**, potrivit mențiunii reprezentantului societății de pe decizia de impunere contestată „*Am primit un exemplar azi*

06.06.2011. Vom depune contestație în termenul legal” contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrației Finanțelor Publice a Sectorului 4, la data de **05.07.2011**, astfel cum rezultă adresa de înaintare a contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OMFP nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA .

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Administrația Finanțelor Publice sector X – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S4 .X..05.2011, societatea susține următoarele:

1. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA, în valoare de .X. lei aferentă facturii nr..X./17.12.2008 pe motiv că la rubrica cumpărător nu avea înscris niciun element de identificare a acestuia, la care baza impozabila este de .X. lei, contestatoarea susține că deși a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele care atestau ca serviciul a fost efectuat, respectiv procese verbale de recepție a lucrărilor, precum și chitanța cu care a achitat factura nu au luat în considerare aceste documente. De asemenea, societatea susține că în perioada în care se derula inspecția fiscală a luat legătura cu prestatorul care a completat datele din rubrica privind cumpărătorul însă organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de aceasta.

În susținerea celor prezentate contestatoarea prezintă următoarele documente:

- proces verbal încheiat cu ocazia recepției finale a lucrării;
- factura nr..X./17.12.2008 cu datele completate în caseta privind cumpărătorul;

- chitanta nr..X./17.12.2008 cu care s-a achitat factura nr..X./ 17.12.2008 pentru serviciul prestat.

2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferenta facturilor emise de SC .X. .X. SRL, la care baza impozabila este de .X. lei, precum si la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferenta facturilor emise de SC .X. SRL, la care baza impozabila este de .X. lei, societatea susține că in organizarea activitatii sale cu privire la resursele umane, a hotărât ca in functie de necesitati sa solicite punerea la dispozitie de forta de munca de catre SC .X. .X. SRL, respectiv personal tehnic, economic, administrativ, alte servicii si de către SC .X. SRL, respectiv personal direct implicat in activitatea de producție.

Astfel, prin Contractul de prestari servicii nr.X/01.06.2001 SC .X. .X. SRL s-a obligat să puna la dispozitia beneficiarului, persoane, forta de muncă specializată in efectuarea anumitor operatiuni necesare beneficiarului, iar acesta s-a obligat să efectueze plata in functie de situatia prezentei personalului si de realizările efectuate SC .X. SA, conform dispozitiilor art.1 si 4 din contract.

Obiectul contractelor de prestari servicii incheiate de SC .X. SA **a fost de punere la dispozitie de forta de munca specializata si nu de prestare a unor activități** pentru care sa fie necesara dovada prestarii serviciului prin prezentarea de rapoarte de lucru și situatii de lucrari.

De asemenea, societatea susține că, în calitate de beneficiar, in urma evaluarii rezultatelor personalului pus la dispozitie de catre cele doua societati, pe baza analizei situatiei prezentei si ținând cont de criteriile organizatorice, va accepta la plata sumele solicitate de catre prestatori acestia efectuand plata obligatiilor catre salariati si plata catre bugete a obligatiilor aferente salariilor.

In sustinerea faptului ca serviciile de punere la dispozitie de personal au fost efectiv prestate contestatoarea prezintă succesiunea operatiunilor in derularea contractelor asa cum rezulta din urmatoarele documente:

- SC .X. SA a solicitat personal de la SC .X. .X. SRL prin adresa nr..X./19.12.2007 ;
- SC .X. .X. SRL prin adresa nr..X./20.12.2007 a comunicat personalul pe care îl pune la dispozitia SC .X. SA ;
- SC .X. SA prin adresa nr.X/21.12.2007 a transmis acordul privind actualizarea necesarului de personal ;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situația cu prezența personalului pe luna ianuarie 2008 prin adresa nr.X/01.02.2008 ;
- SC .X. SA a transmis SC .X. .X. SRL adresa nr.X/25.01.2008 cu necesarul de personal pentru luna februarie 2008 ;

- SC .X. .X. SRL a comunicat prin adresa nr.X/28.01.2008 lista de personal pentru luna februarie 2008;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL prin adresa nr..X./30.01.2008 acordul referitor la personalul propus ;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situatia prezentei pe personalului în luna februarie 2008 prin adresa nr.X/03.03.2008;
- SC .X. SA a transmis prin adresa nr.X/25 .02.2008 solicitarea privind necesarul de personal pentru perioada urmatoare ;
- SC .X. .X. SRL a comunicat lista personalului pe care il pune la dispozitia SC .X. SA prin adresa nr.X/27.02.2008 ;
- SC .X. SA a transmis prin adresa nr.X/28.02.2008 acceptul salariatilor propusi de SC .X. .X. SRL;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situatia prezentei personalului pe luna martie 2008 prin adresa nr.X/02.04.2008;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situatia cu prezenta personalului pe luna aprilie 2008 prin adresa nr.X/01.05.2008.
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situatia cu prezenta personalului pe luna mai 2008 prin adresa nr.X/02.06.2008 ;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situatia cu prezenta personalului pe luna iunie 2008 prin adresa nr.50102.07.2008 ;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situatia cu prezenta personalului pe luna iulie 2008 prin adresa nr.X/01.8.2008;
- SC .X. SA a comunicat SC .X. .X. SRL situatia cu prezenta personalului pe luna august 2008 prin adresa nr.X/01.09.2008;
- SC .X. SA a transmis SC .X. .X. SRL adresa nrX/28.08.2008 prin care comunica faptul ca nu mai este necesar personal pentru perioada urmatoare:
- SC .X. .X. SRL a transmis SC .X. SA prin adresa nr.X/10.05.2008 raportul cu structura cheltuielilor ocazionate de punerea la dispozitie a personalului;
- SC .X. SA a transmis raportul privind analiza activitatii personalului pus la dispozitie de SC .X. .X. SRL conform contractului nr.X/01.06.2001 prin adresa nr.X/02.06.2008;
- raport privind situatia de plata pentru luna iunie 2008;
- SC .X. .X. SRL a transmis cu adresa nr. X/16.06.2008 facturile nr. X/03.06.2008, X/10.06.2008, X/12.06.2008 pentru punerea la dispozitie de personal ;
- SC .X. .X. SRL a transmis SC .X. SA raportul cu structura cheltuielilor cu personalul pus la dispozitie prin adresa nr.X/06.10.2008;
- SC .X. SA a transmis raportul privind analiza activitatii personalului pus la dispozitie de SC .X. .X. SRL conform contractului nr.X/01.06.2001 prin adresa nr.X/03.12.2008;
- raport privind situatia de plata pentru luna decembrie 2008 ;

- SC .X. .X. SRL a transmis cu adresa nr.X/19.12.2008 facturile nr.X/15.12.2008, 33/17.12.2008, X/19.12.2008 pentru punerea la dispozitie de personal;
- SC .X. SA a solicitat SC .X. SRL punerea la dispozitie de personal prin adresa nr.X/19.12.2007 ;
- SC .X. SRL a transmis prin adresa nr..X./20.12.2007 lista cu personalul pe care il va pune la dispozitia SC .X. SA ;
- SC .X. SA a comunicat acordul privind necesarul de salariatii prin adresa nr..X./21.12.2007;
- SC .X. SA a transmis SC .X. SRL prin adresa nr.X/01.02.2008 situatia cu prezența personalului pe luna ianuarie 2008;
- SC .X. SA a solicitat SC .X. SRL prin adresa nr.X/25.01.2008 necesarul de personal pe luna februarie 2008 ;
- SC .X. SRL a transmis SC .X. SA prin adresa nr.X/28.01.2008 lista cu personalul pe care il va pune la dispozitie ;
- SC .X. SA a transmis SC .X. SRL acordul pentru necesarul de personal pe luna februarie 2008 prin adresa nr.X/30.01.2008;
- SC .X. SA a transmis SC .X. SRL situatia cu prezenta personalului pe luna februarie 2008 prin adresa nr.X/03.03.2008;
- SC .X. SRL a transmis SC .X. SA raportul privind structura cheltuielilor personalului pus la dispozitie prin adresa nr.X/31.03.2008;
- SC .X. SA a transmis raportul privind analiza activitatii personalului pus la dispozitie de SC .X. SRL conform contractului nr.XI01.06.2001 prin adresa nr.X/02.06.2008;
- raport privind situatia de plata pentru luna iunie 2008;
- SC .X. SRL a transmis SC .X. SA prin adresa nr.X/24.06.2008 factura nr. 10/24.06.2008 pentru punerea la dispozitie de personal ;
- SC .X. SA prin adresa nr.X/17.11.2008 a transmis raportul final in vederea întocmirii facturilor ;
- raport privind situatia de plata pentru luna decembrie 2008;
- SC .X. SRL a transmis SC .X. SA prin adresa nr.X/22.12.2008 factura nr .X/18.12.2008 pentru punerea la dispozitie de personal.

Prin adresa nr.X/07.06.2011 SC .X. a solicitat SC .X. .X. SRL sa prezinte în copie documentele prin care s-au efectuat platile obligatiilor catre bugetul de stat, bugetul asigurarilor sociale si bugetul fondurilor speciale aferente personalului pus la dispozitie.

Prin adresa nr.X/22.06.2011 SC .X. .X. SRL a comunicat ordinele de plata: OP nr.X, X, X din 07.03.2008, OP nr.X, X, X din 24.03.2008, OP nr.X, X, X din 09.05.2008, OP nr.X, X, X din 03.06.2008, OP nr.X, X, X din 24.06.2008, OP nr.X, X, X din 28.07.2008, OP nr.X, X, X din 22.08.2008, OP nr.X, X, X din 24.09.2008.

Prin adresa nr.X/09.06.2011 SC .X. a solicitat SC .X. SRL sa prezinte în copie documentele prin care s-au efectuat platile obligatiilor catre

bugetul de stat, bugetul asigurarilor sociale si bugetul fondurilor speciale aferente personalului pus la dispoziție.

In urma solicitarii, prin adresa nr.X/18.06.2011 SC .X. .X. SRL a transmis ordinele de plata: OP nr.X, X, X din 07.03.2008, OP nr.X, X, X din 24.03.2008 .

Contestatoarea susține că potrivit prevederilor art.134¹, 134², 145 și 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că serviciile de punere la dispoziție de forță de muncă au fost prestate și au fost destinate operațiunilor taxabile.

Prin completarea la contestație, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/06.09.2011, societatea susține că necesitatea solicitării de personal s-a datorat obiectivului general de a furniza produse la nivelul standardelor europene. Astfel, deciziile manageriale de a utiliza personal atras au condus la creșterea productivității muncii și îndeplinirea obiectivelor iar în luarea deciziilor s-a ținut cont de volumul producției, timpul de muncă standard pe unitatea de produs și pregătirea profesională a forței de muncă atrase.

Contestatoarea arată că s-a înregistrat o creștere a numărului de comenzi la export, iar cifra de afaceri a societății a crescut pe segmentele:

- repere -X lei;
- instalații hidraulice, case de bani -X lei;
- aparatură orbitală – X lei.

În susținere societatea prezintă contracte individuale de muncă și acte adiționale aferente pentru salariați încadrați la SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL, state de plată emise de cele două societăți colaboratoare, fișe fiscale, declarații privind obligațiile fiscale depuse la organele fiscale, precum și copii ale ordinelor de plată din care rezultă că aceste obligații fiscale au fost achitate.

3. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă facturilor emise de SC RECONSTRUCȚIA BET SRL, la care baza impozabila este de X lei, pe motiv că nu au fost prezentate contracte și rapoarte de activitate, contestatoarea susține că în perioada inspecției fiscale contractul cu SC X SRL nu a fost gasit, declarand prin adresa nr.X/23.03.2011 ca nu exista. În urma verificarilor efectuate a fost gasita corespondența dintre SC X SRL si SC .X. SA.

În susținere societatea prezintă documentele:

- comanda fermă nr.X/27.02.2008;
- contract de prestari servicii nr.X/19.03.2008;
- raportul de consultanță nr.X/30.05.2008.

4. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA in sumă de X lei, la care baza impozabila este de X lei, reprezentand achizitii de tichete de cumpărare și de cupoane de la .X. .X. S.A. si X SRL, contestatoarea susține că a prezentat documentele aferente achizițiilor de la .X. .X. S.A. si X SRL, precum și faptul că acestea au fost efectuate în baza bugetelor întocmite lunar de Serviciul de Aprovizionare. Bugetele au fost întocmite în urma referatelor de necesitate și a notelor justificative privind aceste achizitii și au fost destinate pentru operațiuni taxabile deci, societatea îndeplinea condiția prevăzută de lege de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Fata de cele expuse, contestatoarea solicită a se avea în vedere și faptul ca organele de inspectie fiscală au înscris în decizia de impunere ca baza impozabila stabilita suplimentar o suma eronata de .X. lei, suma care nu corespunde cu suma corecta, de X lei.

Societatea invocă în susținere prevederile art.205, art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și dispozițiile art.134¹, art.134², art.145 și art.146 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și alte dispoziții legale în materie.

Contestatoarea prezintă în susținere, următoarele documente:

- factura nr..X./17.12.2008 emisa de SC .X. .X. SRL, completata de catre furnizor în perioada în care se derula inspectia fiscală cu datele din caseta privind cumparatorul
- chitanța nr..X./17.12.2008 prin care s-a achitat factura nr..X./17.12.2008 pentru serviciul prestat;
- proces verbal încheiat cu ocazia receptiei finale a lucrării ;
- contractul de prestari servicii nr.1/01.06.2001 încheiat cu SC .X. SRL;
- contractul de prestari servicii nr.1/01.06.2001 încheiat cu SC .X. .X. SRL;
- documentele aferente derularii contractului încheiat cu SC .X. .X. SRL privind punerea la dispoziție de forta de munca;
- documentele aferente derularii contractului încheiat cu SC .X. SRL privind punerea la dispoziție de forta de munca;
- solicitare de punere la dispoziție a ordinelor de plata pentru plata obligatiilor aferente personalului pus la dispoziție, transmisa prin adresa nr.X/07.06.2011 catre SC .X. .X. SRL ;
- ordinele de plata aferente obligatiilor pentru personalul pus la dispoziție achitate de SC .X. .X. SRL transmise prin adresa nr.X/22.06.2011;
- solicitare de punere la dispoziție a ordinelor de plata pentru plata obligatiilor aferente personalului pus la dispoziție, transmisa prin adresa nrX/09.06.2011 catre SC .X. SRL;
- ordinele de plata aferente obligatiilor pentru personalul pus la dispoziție achitate de SC .X. SRL transmise prin adresa nr.X/18.06.2011;
- comanda nr.X/27.02.2008 –SC .X. SRL ;

- contract prestari servicii nr.X/19.03.2008 încheiat cu SC .X. SRL;
- raport de consultanta încheiat cu SC .X. SRL.

Pe cale de consecinta, societatea susține că a respectat conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în suma de .X. lei, în suma de .X. lei, în suma de .X. lei, în suma de .X. lei, în suma de .X. lei si în sumă de X lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-S4 .X..05.2011, astfel:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.06.2008 - 31.12.2008.

Obiectul verificării l-a constituit solutionarea decontului privind taxa pe valoarea adaugata cu sold negativ cu optiune de rambursare, cu control ulterior, inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. .X./26.01.2009 pentru suma de 168.695 lei.

1. În urma inspecției fiscale s-a constatat că în luna decembrie 2008 societatea a dedus TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./17.12.2008, emisă de SC .X. .X. SRL, în care, la rubrica privind cumparatorul nu avea in scris niciun element de identificare privind cumparatorul.

Conform Notei explicative data de catre reprezentantul legal al societatii, la intrebarea adresata de organele de inspectie fiscala privind motivul pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru aceasta factura, reprezentantul societatii a declarat că *“Documentul este o prestare de servicii cu plata asa ca atasam in anexa chitanta nr..X./17.dec.2008 cu care dovedim ca am efectuat plata pentru factura respectivă care a fost emisă către .X. SA”*.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibila cu suma de .X. lei, in conformitate cu art.155 alin.(5) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au transmis Solicitarea delegarii de competenta nr.X/06.04.2011 catre Administratia Finantelor Publice Sector 3, pentru care s-a primit Acordul privind delegarea de competenta nr..X./14.04.2011, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector X sub nr..X./04.05.2011 pentru verificarea realitatii relatiilor comerciale dintre SC .X. SA si SC .X. .X. SRL.

Intrucat societatea SC .X. .X. SRL nu a fost identificata la domiciliul fiscal declarat, controlul incrucisat nu a putut fi efectuat asa cum rezulta din Procesul verbal incheiat sub nr..X./06.05.2011.

2) In timpul desfasurarii inspectiei fiscale organele de inspectie au solicitat in mod repetat, atat prin adresa nr..X./23.03.2011, cat si prin Notele Explicative date de catre reprezentantul legal al societatii in data de 23.03.2011, in data de 29.03.2011 si in data de 05.04.2011, sa prezinte situatii de lucrari si rapoarte de lucru intocmite de SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SRL, care au stat la baza emiterii facturilor fiscale in suma totala de 545.246 lei, din care TVA .X. lei, respectiv pentru:

- facturi fiscale emise de SC .X. .X. in suma totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei reprezentand punere la dispozitie de forta de munca ;
- facturi fiscale emise de SC .X. SRL in suma totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand punerea la dispozitie de forta de munca ;
- facturi fiscale emise de SC .X. SRL in suma totala de X lei din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand consultanta.

Prin adresa de raspuns inregistrata de societate la AFP Sector X sub nr..X./28.03.2011, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

- un raport privind situatia de plata pentru facturi emise in iunie 2008 - pentru SC .X. SRL;
- un raport privind situatia de plata pentru facturi emise in decembrie 2008 - pentru SC .X. SRL;
- un raport privind situatia de plata pentru facturi emise in iunie 2008 - pentru SC .X. .X. SRL;
- un raport privind situatia de plata pentru facturi emise in decembrie 2008 - pentru SC .X. .X. SRL.

S-a constatat ca aceste rapoarte contin date insuficiente pentru stabilirea starii de fapt fiscale cu privire la realitatea acestor operatiuni economice.

Pentru serviciile de consultanta prestate in luna iunie 2008 de catre SC .X. SRL societatea verificata nu a putut prezenta nici contract si nici rapoarte de activitate care au stat la baza emiterii urmatoarelor facturi: nr..X./01.06.2008 - in suma totala de .X. lei din care TVA .X. lei; nr.X/ 26.06.2008- in suma totala de .X. lei din care TVA 2.077 lei;

Prin Nota explicativa din data de 05.04.2011, data de reprezentantul legal al societatii se precizeaza: *"In dreptul civil este recunoscut principiul consensualismului ceea ce presupune ca incheierea contractelor in forma scrisa nu este o conditie de valabilitate a acestora. Sunt acceptate in HG 1579/2007 oricare alte forme contractuale prevazute de lege. Putem spune la momentul acesta ca serviciul a fost real si a fost necesar pentru activitatea noastra"*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a prezenta situații de lucrări /rapoarte de activitate detaliate cu privire la serviciile din contractele de servicii încheiate atât cu SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL cât și cu SC .X. SRL, rapoarte /situații care să furnizeze următoarele informații:

- numele și prenumele persoanei desemnata să presteze serviciul ;
- data;
- durata,
- locul operațiunii;
- descrierea operațiunii;
- semnătura și ștampila celor două părți contractante.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au putut verifica realitatea operațiilor din punct de vedere al punerii în executare a contractelor de prestări servicii încheiate între cele două societăți, dacă serviciile facturate sunt destinate utilizării în folosul operațiilor sale taxabile, dacă au fost efectuate în totalitate astfel încât să se poată stabili dacă SC .X. SA poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor înscrise în facturile emise de prestatori.

Având în vedere prevederile art.134¹ alin.(1) și (4) coroborate cu prevederile art.134² alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că situația de lucrări este un document care prezintă o stare de lucru, mersul unor lucrări, și că pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA fiind în imposibilitatea prezentării unor situații de lucrări care să facă dovada serviciilor prestate și să ofere posibilitatea identificării acestora în vederea analizei modului de îndeplinire a condițiilor necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv utilizarea în folosul operațiilor taxabile.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea TVA deductibilă cu suma de .X. lei, aferentă facturilor emise de SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în suma totală de X lei.

3.) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat cupoane de magazin de la furnizorul .X. .X. SA în baza contractului de prestări servicii nr.X CHI din 19.08.2008 și tichete de cumpărare de produse alimentare și nealimentare de la furnizorul X SRL în baza contractului de livrare de bunuri nr.JU-C-307 din 25.08.2008. La art.1 denumit "*Obiectul contractului*", pct.1.2 se precizează modul de utilizare a tichetelor de cumpărare acordate de cumparator angajaților săi.

La solicitarea organelor de inspectie fiscală privind modul de utilizare a respectivelor cupoane de magazin/tichete de cumpărare, nominalizarea angajatilor care au efectuat achizițiile și ce s-a achiziționat cu respectivele cupoane, prin Notele explicative din data de 29.03.2011 și din data de 05.04.2011, societatea a precizat:

“Pentru achizițiile din .X. și .X. s-au alocat bugete lunare serviciului de aprovizionare pentru materiale de curatenie, becuri, rechizite și articole de papetarie, materiale pentru întreținerea și reparare cladiri, utilaje, diverse. Anexăm referate de necesitate, Nota contabila și Registrul jurnal. Acestea au fost distribuite în cadrul serviciului aprovizionare, vânzări-marketing, administrativ fără a fi nominalizate anumite persoane pentru utilizarea lor”.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au avut suficiente date de identificare a mărfurilor achiziționate cu respectivele cupoane de magazin/tichete de cumpărare și societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea achizițiilor nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de TVA deductibilă față de cea stabilită de societate în sumă de .X. lei, fapt pentru care s-a diminuat TVA de rambursat cu această sumă și au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./17.12.2008, emisă de SC .X. .X. SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă SC .X. SA are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în condițiile în care la contestație a fost prezentată factura corectată cu semnătura și ștampila furnizorului și cu mențiunea “conform cu originalul” semnată și ștampilată de cumpărător, precum și documentele care justifică prestațiile înscrise în aceasta.

Perioada verificată : luna decembrie 2008.

În fapt, în luna decembrie 2008 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă facturii fiscale

nr..X./17.12.2008, emisă de SC .X. .X. SRL, pentru lucrări de igienizare în valoare de .X. lei, în care la rubrica “*cumparator*” nu avea înscris niciun element de identificare privind cumparatorul.

Prin Nota explicativă data de catre reprezentantul legal al societatii, s-a declarat că “*Documentul este o prestare de servicii cu plata asa ca atasam in anexa chitanta nr..X./17.dec.2008 cu care dovedim ca am efectuat plata pentru factura respectivă care a fost emisă către .X. SA*” și întrucât SC .X. SRL nu a fost găsită la sediul social ca urmare verificării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrație Finanțelor Publice a Sectorului 4, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, pe motiv că factura nu are calitatea de document justificativ, nefiind respectate prevederile art.155 alin.(5) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestație, societatea susține că în perioada în care se derula inspecția fiscală a luat legătura cu prestatorul care a completat datele de la rubrica „*Cumpărător*”, dar organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de acest fapt.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„*Art.145*

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

“ *ART.146*

1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

și ale art.155 alin.5 lit.e) din același act normativ:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;”

Totodată, la art.159 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea trebuie să dețină factură fiscală completată cu toate datele cerute de lege prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar operațiunea de achiziție a lucrărilor de igienizare să fie efectuată în scopul operațiunilor taxabile.

Potrivit celor de mai sus, se reține că, în cazul în speță, la inspecția fiscală societatea a prezentat factura fiscală nr..X./17.12.2008 în care nu sunt completate datele privind cumpărătorul, la această rubrică fiind înscrise trei semne de exclamare.

Totodată, la contestație societatea a anexat, în copie, aceeași factură fiscală completată cu datele cerute de formular la rubrica „cumpărător” pe care este aplicată semnătura și șampila SC .X. SRL, iar în partea de jos a facturii este aplicată ștampila cu mențiunea „Conform cu originalul”, precum și semnătura și ștampila SC .X. SA, contestatoarea susținând că în perioada verificării a luat legătura cu prestatorul care a completat datele de la rubrica „cumpărător”, însă organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de aceasta.

De asemenea, la contestație sunt prezentate două procese verbale de recepție din 18.12.2008 a lucrării de modernizare incintă centrală termică plus vestiar la atelierul Debitare, respectiv hol acces la pavilionul conducere, prin care SC .X. SA în calitate de beneficiar aprobă valoarea lucrărilor efectuate în baza Comenzii nr.X/01.08.2008 care se ridică la suma de .X. lei ce reprezintă baza impozabilă din factura nr..X./17.12.2008. Totodată, este prezentată și chitanța nr..X./17.12.2008 care justifică plata lucrărilor către SC .X. SRL.

Potrivit celor precizate se reține că societatea contestatoare a prezentat factura fiscală nr..X./17.12.2008 completată ulterior cu datele de

la rubrica „cumpărător”, completarea acestora fiind confirmată prin aplicarea semnăturii și ștampilei emitentului facturii, respectiv SC .X. SRL .

Se reține și faptul că societatea nu a respectat prevederile legale privind corectarea facturilor fiscale prevăzute de Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă elementele lipsă, necompletate, constatate de organele de inspecție fiscală nu sunt de natură să afecteze cuantumul obligațiilor fiscale datorate bugetului, mai concret nu se referă la baza impozabilă sau la cuantumul TVA înscrise în factura fiscală.

Ca urmare, completarea de către societate a datelor lipsă privind cumpărătorul a fost remediată și confirmată de emitent prin aplicarea semnăturii și ștampilei, însă se reține ca necesară verificarea dacă corecția a fost efectuată pe toate exemplarele.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de prezentarea unei facturi fiscale completată cu elementele obligatorii cerute de lege și să se facă dovada cu documente că lucrările sunt destinate utilizării în folosul operațiuni taxabile.

Astfel, se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă aceste lucrări achiziționate de societatea contestatoare au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile. Ca urmare, în funcție de documentele prezentate la contestație urmează a fi analizat și acest aspect.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu alin.3¹ al articolului de lege anterior menționat și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.” **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-BV .X..05.2011** emisa de Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale în vigoare și de argumentele contestatoarei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din facturi fiscale emise de SC .X. .X. SRL și în sumă de .X. lei dedusă din facturi fiscale emise de SC .X. SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de punere la dispoziție de forță de muncă specializată de către două societăți prestatoare, în baza contractelor încheiate de SC .X. SA cu acestea, în condițiile în care la contestație au fost prezentate o serie de documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: anul 2008.

În fapt, în anul 2008 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturi fiscale emise de SC .X. .X. SRL și în sumă de .X. lei din facturi fiscale emise de SC .X. SRL pentru servicii prestate în baza Contractelor de prestări servicii nr.X/01.06.2001 încheiate de societate cu cei doi prestatori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate, respectiv rapoarte, contin date insuficiente pentru stabilirea starii de fapt fiscale cu privire la realitatea acestor operatiuni economice, iar societatea avea obligatia de a prezenta situatii de lucrari /rapoarte de activitate detaliate cu privire la serviciile din contractele de servicii incheiate atat cu SC .X. .X. SRL, cât și cu SC .X. SRL, care sa furnizeze urmatoarele informatii:

- numele și prenumele persoanei desemnata sa presteze serviciul ;
- data;
- durata,
- locul operațiunii;
- descrierea operațiunii;
- semnătura și ștampila celor două părți contractante.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala nu au putut verifica realitatea operatiunilor din punct de vedere al punerii in executare a contractelor de prestari servicii incheiate și daca serviciile facturate au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, astfel că, nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile fiscale emise de prestatori.

Societatea prezintă la contestație o serie de documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și susține că aceste servicii au fost prestate în realitate și au fost necesare ca urmare a creșterii numărului

de comenzi la export și pentru realizarea obiectivului privind furnizarea de produse la nivelul standardelor europene.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de justificarea serviciilor achiziționate cu documente care să facă dovada că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din Contractele de prestări servicii nr.X/01.06.2001 încheiate cu SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL, în calitate de prestatori, pe o perioadă de 10 ani, și SC .X. SA în calitate de beneficiar, reiese că obiectul acestora constă în punerea de către prestator la dispoziția beneficiarului a unor persoane, forța de muncă specializată și nespecializată pentru efectuarea anumitor operațiuni necesare beneficiarului.

La art.4 din cele două contracte se prevede: *„Remunerația pentru prestație va fi în funcție de realizările efectuate, realizări stabilite în conformitate cu Contractul colectiv de muncă al beneficiarului precum și celelalte reguli interne existente.”*

Obligațiile beneficiarului prevăzute la art.6 din contractele încheiate constau în remunerarea prestatorului în funcție de rezultatul muncii sale și crearea de condiții corespunzătoare de muncă cu respectarea normelor de protecția muncii pentru prestator.

Potrivit prevederilor art.7 din cele două contracte prestatorul se obligă să pună la dispoziția beneficiarului forța de muncă specializată solicitată pentru efectuarea activităților cerute de beneficiar, să respecte normele de protecția muncii, să răspundă material și civil pentru pagubele aduse beneficiarului ca urmare a nerespectării clauzelor contractuale, să

respecte secretul lucrărilor, regulile disciplinare și contractul colectiv de muncă stabilit de beneficiar pentru salariații săi.

Conform celor prezentate reiese că prin contractele încheiate nu au fost stabilite clauze referitoare la valoarea totală a contractelor, termene de execuție și tarife percepute.

În cazul Contractului de prestări servicii nr.X/01.06.2001 încheiat cu SC .X. SRL societatea a prezentat, pentru perioada ianuarie-august 2008, adresele nr..X./19.12.2007, nr..X./25.01.2008 și nr..X./25.02.2008 prin care solicită personal, adresele nr..X./21.12.2007, nr..X./30.01.2008 și nr..X./28.02.2008 prin care beneficiarul comunică acordul cu privire la listele de salariați puse la dispoziția acesteia de către prestator, precum și adresele nr..X./20.12.2007, nr..X./28.01.2008 și nr..X./27.02.2008 emise de prestator prin care comunică societății beneficiare listele cu salariații ce vor fi puși la dispoziția beneficiarului.

De asemenea, sunt prezentate adresele nr..X./03.02.2008, .X./03.03.2008, .X./02.04.2008, .X./01.05.2008, .X./02.06.2008, .X./02.07.2008, .X./01.08.2008 și nr..X./01.09.2008 prin care beneficiarul transmite prestatorului pontajul cu orele lucrate ale personalului salariat pus la dispoziție de prestator, precum și două rapoarte privind structura cheltuielilor cu personalul întocmite de prestator transmise SC .X. SA pe baza cărora se vor întocmi facturile. Aceste rapoarte cuprind cheltuieli cu fondul de salarii, tichete de masă, accesorii, cheltuieli cu deplasarea, regia și marja de profit a prestatorului, precum și Rapoartele nr.X/02.06.2008 și nr.92/03.12.2008 privind analiza îndeplinirii obligațiilor contractuale de către personalul pus la dispoziție de prestator în baza Contractului de prestări servicii nr.X/01.06.2001 prin care SC .X. SA consemnează că prin serviciile efectuate de personalul pus la dispoziție societatea și-a îndeplinit obiectivele propuse privind obținerea de contracte și promovarea imaginii societății, creșterea volumului de comenzi și astfel acceptă la plată suma solicitată de prestator.

În cazul Contractului de prestări servicii nr.X/01.06.2001 încheiat cu SC .X. SRL societatea a prezentat, pentru perioada ianuarie-februarie 2008, adresele nr.X/25.01.2008 prin care solicită personal, adresele nr..X./21.12.2007 și nr.X/30.01.2008 prin care comunică acordul cu privire la listele de salariați puse la dispoziția acesteia de către prestator, precum și adresele nr..X./20.12.2007 și nr.X/28.01.2008 emise de prestator prin care comunică societății beneficiare listele cu salariații ce vor fi puși la dispoziția beneficiarului.

De asemenea, sunt prezentate adresele nr.X/01.02.2008 și nr.X/03.03.2008 prin care beneficiarul transmite prestatorului pontajul cu

orele lucrate ale personalului salariat pus la dispoziție de prestator, un raport privind structura cheltuielilor cu personalul pus la dispoziția SC .X. SA, întocmit de prestator, pe baza cărora se vor întocmi facturile, precum și Raportul nr.X/02.06.2008 privind analiza îndeplinirii obligațiilor contractuale de către personalul pus la dispoziție de prestator în baza Contractului de prestări servicii nr.X/0.06.2001 prin care SC .X. SA consemnează că este de acord să achite doar 65% din valoarea solicitată având în vedere că din producția realizată de personalul pus la dispoziție au fost returnate produse necorespunzătoare calitativ.

De asemenea, prin completarea la contestație societatea prezintă o parte din contractele de muncă individuale ale personalului pus la dispoziție de cele două societăți prestatoare din care rezultă cu certitudine că aceste persoane sunt salariate la cele două societăți SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL, precum și ștate de plată și declarații privind obligațiile fiscale întocmite și înregistrate la organele fiscale și documentele de plată care fac dovada că cele două societăți prestatoare au achitat obligațiile fiscale la bugetul de stat și la bugetul asigurărilor sociale.

Se reține că prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea efectuării acestora în scopul operațiunilor taxabile.**

Din corespondența purtată de SC .X. SA cu cei doi prestatori, rapoartele de activitate și pontajele forței de muncă, reiese că cele două societăți au pus la dispoziția SC .X. SA forța de muncă proprie specializată, respectiv: SC .X. SRL a pus la dispoziția SC .X. SA forță de muncă pentru realizarea producției, iar SC .X. .X. SRL a pus la dispoziția SC .X. SA forță de muncă constând în personal administrativ, de conducere, etc..

Din pontajele prezentate de beneficiar rezultă prezența personalului pus la dispoziție de prestatori, iar din cele două Rapoarte privind situația de plată pentru facturi emise în luna iunie 2008 și în luna decembrie 2008 de către SC .X. .X. SA și din Raportul privind situația de plată pentru facturi emis în luna iunie 2008 de către SC .X. SRL rezultă că beneficiarul a achitat salariile în funcție de numărul total de ore lucrate și un tarif mediu, plus contribuțiile, tichetele și o marjă de profit .

Din analiza bilanțului depus la organele fiscale pe anul 2008 reiese că SC .X. SA a realizat profit cu un număr mediu de 225 salariați.

Ca urmare, se reține că din documentele prezentate rezultă că cele două societăți prestatoare au pus la dispoziția SC .X. SA forță de muncă calificată, precum și faptul că drepturile bănești ale acestora au fost achitate prestatorilor angajatori dar nu rezultă necesitatea acestor servicii, respectiv

motivul pentru care societatea contestatoare a apelat la serviciile de punere la dispoziție de forță de muncă specializată de către alte două societăți prestatoare.

De asemenea, nu rezultă dacă în perioada ianuarie-august 2008 societatea a desfășurat un volum de activitate mai mare decât în alte perioade, respectiv dacă a crescut numărul de comenzi, dacă societatea și-a extins activitatea, etc. și nu rezultă dacă, ca urmare a utilizării forței de muncă puse la dispoziție de prestatori și a forței de muncă proprii, veniturile realizate au fost mai mari decât cele realizate în perioade anterioare.

Totodată, în ceea ce privește realitatea acestor servicii se reține că nu s-a analizat dacă în ștatele de plată ale societății se regăseau persoane angajate specializate în meseriile și funcțiile menționate în listele prezentate de către prestatori, sau dacă societatea avea nevoie, pe o perioadă scurtă de timp, de astfel de persoane în număr mai mare decât personalul specializat propriu.

De asemenea, nu s-a analizat numărul de salariați ai celor două societăți puși la dispoziția SC .X. SA, pe fiecare perioadă în parte, comparativ cu cele declarate în bilanțurile depuse la organele fiscale pe anul 2008 de către acestea, respectiv SC .X. .X. SRL a declarat un număr mediu de 14 salariați, iar SC .X. SRL a declarat un număr mediu de 9 salariați.

Ca urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat numărul persoanelor salariate ale prestatorilor pus la dispoziția SC .X. SA de către cele două societăți, pe fiecare perioadă, nu s-a analizat dacă în perioada ianuarie-august 2008 societatea a desfășurat un volum de activitate mai mare decât în alte perioade, respectiv dacă a crescut numărul de comenzi, societatea și-a extins activitatea, etc. și dacă veniturile realizate ca urmare a utilizării acestor servicii au fost mai mari decât cele realizate în perioade anterioare. În consecință, nu s-a analizat necesitatea utilizării unor astfel de servicii de punere la dispoziție de forță de muncă în scopul realizării de operațiuni taxabile de către SC .X. SA.

Pe cale de consecință, potrivit celor prezentate și în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu alin.3¹ al articolului de lege anterior menționat și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.” **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-BV .X..05.2011** emisa de Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X- Activitatea de Inspectie Fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din facturi emise de SC .X. .X. SRL și în sumă de .X. lei dedusă din facturi emise de SC .X. SRL pentru serviciile de punere la dispoziție de personal, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale în vigoare și de argumentele contestatoarei.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din facturi fiscale emise de SC X X SRL, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile prestate în condițiile în care documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice dacă prestarea serviciilor de consultanță a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: luna iunie 2008.

În fapt, în luna iunie 2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru serviciile de consultanta facturate de SC .X. SRL cu facturile fiscale nr..X./01.06.2008 și nr..X./26.06.2008.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea nu a prezentat contract și rapoarte de activitate din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de consultanță în scopul operațiunilor taxabile astfel că nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de justificarea serviciilor prestate achiziționate cu documente care să facă dovada că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din facturile anexate la dosarul cauzei, respectiv nr..X./01.06.2008 și nr..X./26.06.2008 emise de SC .X. SRL reiese că acestea au fost emise pentru “consultanță lunile mai și iunie 2008” respectiv “consultanță luna mai 2008” .

La contestație societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr.26/19.03.2008 încheiat între SC X SRL în calitate de prestator și SC .X. SA în calitate de beneficiar, ce are ca obiect “furnizarea de servicii de consultanță a stării tehnice a clădirilor în exploatare industrială, situate la sediul proprietarului, fără a se executa calculul de rezistență a clădirilor”.

La art.4 din Contract se prevede „Contractul se încheie pe durata executării raportului de consultanță a stării tehnice a clădirilor” , iar la art.5 din contract se prevede că „Prestatorul se obligă să execute raportul de consultanță și să-l predea beneficiarului „.

De asemenea, societatea prezintă la contestație Raportul de consultanță din data de 30.05.2008 prin care se precizează „Scopul acestui raport de consultanță este estimarea justă a clădirilor, în vederea păstrării sau demolării acestora”, la pct.1.3 sunt descrise construcțiile și la pct.1.4 se prezintă concluziile în sensul că elementele analizate – structura, pardoseala, acoperiș, din punct de vedere tehnic sunt satisfăcătoare, precum și faptul că „decizia finală asupra păstrării sau demolării construcțiilor ce au făcut obiectul prezentului raport va putea fi luată numai după calcule, o expertiză tehnică detaliată și de rezistență” .

Față de documentele prezentate se reține că din acestea nu rezultă concret în ce au constat serviciile de consultanță, din raportul prezentat rezultând doar o descriere a construcțiilor, respectiv o estimare a stării tehnice a acestora, fără a se preciza metodele tehnice/economice/statistice utilizate în vederea emiterii concluziei prezentată prin raportul de consultanță.

Mai mult, se reține că prin Contractul de consultanță nr.26/19.03.2008 se prevede că acesta este încheiat pe durata executării raportului de consultanță, raportul de consultanță prezentat fiind datat

30.05.2008, iar facturile au fost emise pentru servicii de consultanță pe lunile mai și iunie 2008, pe luna iunie 2008 societatea neprezentând raport de activitate.

Ca urmare, prin documentele prezentate nu se justifică prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile, astfel că în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din facturi emise de SC X SRL pentru serviciile de consultanță.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de la .X. .X. S.A. și .X. X SRL, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de tichete de cumpărare și cupoane de magazin în condițiile în care nu prezintă documente din care să rezulte că acestea au fost utilizate pentru achiziționarea de bunuri alimentare și nealimentare utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: luna iunie 2008.

În fapt, societatea a achiziționat cupoane de magazin de la furnizorul .X. .X. SA în baza contractelor de prestări servicii, dintre care, nr.X CHI din 19.08.2008 și tichete de cumpărare de produse alimentare și nealimentare de la furnizorul .X. X SRL în baza Contractelor de livrare de bunuri, dintre care nr.JU-C-307 din 25.08.2008.

La art.1 denumit *“Obiectul contractului ”*, pct.1.2 se precizează modul de utilizare a tichetelor de cumpărare acordate de cumpărător angajaților săi.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind modul de utilizare a respectivelor cupoane de magazin/tichete de cumpărare, nominalizarea angajaților care au efectuat achizițiile și bunurile achiziționate cu respectivele cupoane, prin Notele explicative din data de 29.03.2011 și din data de 05.04.2011, societatea a precizat:

“Pentru achizițiile din .X. și .X. s-au alocat bugete lunare serviciului de aprovizionare pentru materiale de curățenie, becuri, rechizite și articole de papetarie, materiale pentru întreținerea și repararea clădirilor, utilajele, diverse. Anexăm referate de necesitate, Nota contabilă și Registrul jurnal. Acrștea au fost distribuite în cadrul serviciului de aprovizionare, vânzări-marketing, administrativ fără a fi nominalizate anumite persoane pentru utilizarea lor”.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au avut suficiente date de identificare a mărfurilor achiziționate cu respectivele cupoane de magazin/tichete de cumpărare și societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea achizițiilor nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de justificarea serviciilor prestate achiziționate cu documente care să facă dovada că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din Contractele de livrare de bunuri, cum ar fi contractul nr.JU-C-X/25.08.2008 încheiat cu .X. X SRL rezultă că societatea, în calitate de cumpărător, **se obligă să acorde angajaților săi tichete pentru cumpărarea de produse alimentare și nealimentare din magazinele vânzătorului.**

La art.3 din contract se prevede că, cumpărătorul se obligă să pună la dispoziția vânzătorului lista nominală a angajaților care vor primi tichete de cumpărare.

La dosar sunt anexate facturile fiscale emise de .X. XSRL către SC .X. SA reprezentând “Avans cf.ctr. .X.”, pe perioada iunie - decembrie 2008.

De asemenea, sunt anexate copii ale fișei furnizorilor pe perioada 01.06.2008 – 31.12.2008 în care se regăsesc facturile fiscale de achiziție de tichete de cumpărare, note justificative privind materiale consumabile în care este înscris furnizorul și prețul unitar, precum și referate de necesitate pe luna iunie 2008.

Prin Contractele de prestari servicii, cum ar fi nr.431 CHI din 19.08.2008 încheiat cu .X. .X. SA, valabil pe durata 20.08.2008 – 20.09.2008, cumpărătorul se obligă să cumpere cupoane de magazin, iar art.2.2 din Contract prevede că *“Beneficiarul va putea utiliza aceste cupoane în nume propriu sau le va putea distribui conform propriei voințe”*.

La dosar sunt anexate facturile fiscale emise de .X. .X. SA către SC .X. SA reprezentând *“cupoane conform ctr.431 CHI/19.08.2008”* atât pentru contractul menționat cât și în baza altor contracte ce nu sunt anexate la dosarul cauzei.

De asemenea, sunt anexate copii ale fișei furnizorilor pe perioada 01.06.2008 – 31.12.2008 în care se regăsesc facturile fiscale de achiziție de cupoane de magazin, note justificative privind materiale consumabile în care este înscris furnizorul și prețul unitar, precum și referate de necesitate pe luna iunie 2008.

Față de cele prezentate se reține că documentele prezentate justifică doar achiziția tichetelor de cumpărare și a cupoanelor fără să se facă dovada că aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv:

În cazul tichetelor de cumpărare achiziționate de la .X. X SRL din documentele prezentate nu rezultă dacă acestea au fost distribuite salariaților societății și dacă au fost utilizate pentru achiziționarea de bunuri alimentare și nealimentare în scopul desfășurării activității societății sau în folosul personal al angajaților, fiind distribuite sub forma unor venituri salariale.

În cazul cupoanelor achiziționate de la .X. .X. SA din documentele prezentate nu rezultă dacă acestea au fost utilizate de societate în nume propriu pentru achiziția de materiale consumabile, potrivit necesarului de materiale consumabile pe luna iunie 2008 prezentat la dosarul cauzei sau dacă au fost utilizate de salariați pentru achiziția de bunuri în folosul propriu.

Față de cele prezentate, având în vedere că societatea nu a prezentat listele nominale cu salariații în baza cărora a obținut tichetele de

cumpărare de la .X. X SRL și nici facturi fiscale/bonuri fiscale de achiziție a bunurilor de la .X. .X. SA și .X. X SRL de către SC .X. SA, precum și documente din care să rezulte că bunurile achiziționate cu tichetele de cumpărare și cupoanele au fost utilizate pentru desfășurarea activității proprii, respectiv nota de recepție, bon de consum și/sau ștate de plată din care să rezulte că au fost distribuite salariaților ca formă de compensare a muncii prestate de aceștia, se reține că nu sunt prezentate documente din care să rezulte că achiziția de tichete de cumpărare și cupoane reprezintă achiziție efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În ceea ce privește susținerea contestației din Notele explicative din data de 29.03.2011 și din 05.01.2011, conform căreia *“In dreptul civil este recunoscut principiul consensualismului ceea ce presupune ca încheierea contractelor în forma scrisă nu este o condiție de valabilitate a acestora. Sunt acceptate în HG 1579/2007 oricare alte forme contractuale prevăzute de lege. Putem spune la momentul acesta că serviciul a fost real și a fost necesar pentru activitatea noastră”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dreptul de deducere privește îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute de Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de tichete de cumpărare și cupoane de magazin.

5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor și penalităților de întârziere datorate bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie a fost desființată parțial decizia de impunere pentru debitul care le-a generat.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Din suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată contestată la pct.1 și 2 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.F-S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, iar la pct.3 și 4 din prezenta decizie s-a respins contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Potrivit prevederilor legale se reține că referitor la majorările și penalitățile de întârziere calculate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente.**

Întrucât nu se poate defalca cuantumul majorărilor și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată și se datorează bugetului de stat de cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, ce constituie bază de calcul pentru majorările și penalitățile de întârziere, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, care prevede: “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere nr.F- S4 X/1.05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile datorate bugetului de stat în funcție de cele constatate la reanalizarea debitului pentru care s-a desființat decizia de impunere.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în decizie, precum și în baza art.216 alin.1 și alin.3, alin.3¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F – S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru suma de X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F – S4 .X..05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei TVA;

- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei și să emită un nou act administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL