

DECIZIA nr. 158 din 23.03.2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L.
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 44451/23.09.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizată de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. MBC AIF X/22.09.2016, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/23.09.2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, cod de inregistrare fiscala X, cu sediul in Bucuresti, strada X nr. X, et. X, spatiul X, sector 2, prin reprezentat legal X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. X/14.09.2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. D/04.08.2016, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. R/04.08.2016 si comunicate cu adresa de inaintare nr. MBC AIF X/04.08.2016, sub semnatura la data de 05.08.2016, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma totala de S lei, aferenta perioadei 01.03.2014 - 30.04.2016.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. D/04.08.2016, respectiv 05.08.2016, așa cum rezultă din adresa de inaintare semnata si stampilata de catre reprezentantul legal al societatii, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala respectiv la data de 14.09.2016, fiind înregistrată cu nr. X/14.09.2016 la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.**

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin cererea formulata, contestatarul solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anulara deciziei de impunere atacata si a raportului de inspectie fiscala.

1. Societatea sustine ca, organele de control nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei, aferenta serviciilor de management de proiect pentru dezvoltarea unui parc eolian cu o capacitate de 57 MW in regiunea X, aceste servicii fiind achizitionate de la X SRL, argumentand ca societatea nu a prezentat dovezi detaliate, concludente si obiective ca aceste servicii au fost efectiv prestate iar simpla facturare a serviciilor catre persoana impozabila nu constituie o prezumtie a utilizarii lor in scop economic, invocand urmatoarele argumente:

- organele fiscale au retinut ca societatea de la care au fost achizitionate serviciile are si calitatea de asociat in societatea contestatara fiind reprezentata legal de acelasi administrator;

- temeiul de drept invocat de organele fiscale este nefondat respectiv disp. Art. 145, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 167 din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006, privind sistemul comun de TVA, deoarece exercitarea dreptului de deducere este un drept fundamental care sta la baza sistemului comun de TVA existent la nivelul Uniunii Europene;

- conform Directivei statele membre pot sa stabileasca formalitatile privind exercitarea dreptului de deducere, cu toate acestea nerespectarea acestora de catre persoana impozabila nu ar putea sa o priveze de dreptul sau de deducere;

- societatea sustine ca in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA trebuie sa indeplineasca doua conditii respectiv serviciile/bunurile achizitionate sa fie utilizate in scopul desfasurarii de operatiuni impozabile si sa detine o factura emisa in conformitate cu prevederile art 155, alin 5 din Codul fiscal, insa legislatia in materie de TVA nu detaliaza documentele ce trebuie detinute in vederea justificarii faptului ca serviciile achizitionate au fost utilizate in scopul desfasurarii operatiunilor taxabile;

- societatea subliniaza faptul ca, a indeplinit conditiile necesare exercitarii dreptului de deducere a TVA fiind puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele necesare in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA respectiv facturi fiscale, contracte prestari servicii si actele aditionale precum si autorizatii, avize obtinute de prestator pentru societate, in virtutea carora societatea putea demara lucrarile de constructie ale investitiei suplimentare preconizate sub forma a 19 turbine cu o putere instalata totala de 57 MW demonstrand indeplinirea ce face obiectul contractului de prestari servicii;

- cu privire la alte aspecte retinute de catre organele de inspectie fiscala societatea precizeaza ca dl. X a avut calitate de director neexecutiv al societatii X SRL, nedetinand vreun contract de administrare remunerat iar pe de alta parte in aceasta calitate nu putea decide decat impreuna cu unul dintre ceilalti doi administratori ai societatii, conform prevederilor actului constitutiv al acesteia astfel nu se pune problema ca ar fi putut sa incheie acte si de partea X si de partea X, fara a fi cenzurat si de catre un alt administrator al societatii.

2. Societatea sustine ca, organele de control au respins dreptul de deducere a TVA in valoare de X lei pentru serviciile achizitionate de societate de la X SRL, servicii a caror prestare efectiva nu poate fi dovedita invocand urmatoarele:

- organele fiscale au procedat la respingerea dreptului de deducere a TVA de catre societate in suma de X lei aferenta unor facturi emise de catre societatea X SRL deoarece nu au fost prezentate suficiente dovezi obiective si concludente care sa sustina prestatiile convenite si sa dovedeasca necesitatea efectuarii prin specificul activitatilor desfasurate;

- argumentele organelor de control sunt nefondate deoarece asa cum a sustinut si la punctul 1 din contestatie legislatia in materie de TVA nu detaliaza documentele ce trebuie detinute in vederea justificarii faptului ca serviciile achizitionate au fost utilizate in scopul desfasurarii operatiunilor taxabile,

- in cazul de fata societatea si-a indeplinit conditiile necesare exercitarii dreptului de deducere fiind puse la dispozitia organelor de control documentele necesare respectiv facturi fiscale, contracte de prestari servicii si actele aditionale ale acestora;

- cu privire la aspectele legate de necesitatea prestarii serviciilor respective catre societate, sustine ca factura emisa de X SRL reprezinta costurile reamenajarii organizarii de santier, dupa incheierea lucrarilor de constructii la finalizarea investitiei;

- lucrarile s-au contractat in iunie 2014, s-au executat in perioada iunie-iulie 2014 si au constat in principal in executia de fundatie betonata pentru containere, fundatie pentru

bariere automate, demontare si montarea containerelor in noua pozitie inclusiv a unui perete de sticla pentru protectia containerelor, punerea la dispozitie a unei macarale pentru mutarea containerelor, excavare in jurul rezervorului de apa si a celui de epurare existente, mutarea rezervorului la noua locatie, montarea tevilor de apa si canalizare cat si demontarea gardului existent si executia gardului nou, montarea stalpilor de iluminat inclusiv executia cablajului pentru stalpi de iluminat, astfel respingerea dreptului de deducere a TVA exercitat de societate cu privire la aceste servicii este nefondata si fara temei legal.

3. Societatea sustine ca, organele de control au respins dreptul de deducere a TVA in valoare de X lei aferenta facturilor emise de X S.A. invocand urmatoarele argumente:

- facturile pentru care s-a respins dreptul de deducere al TVA sunt emise de prestatorul de servicii X si contin TVA 24% iar argumentele invocate de catre organele de control sunt nefondate deoarece pe facturile puse la dispozitie se mentioneaza atat datele de identificare ale societatii emitente respectiv X cat si ale sucursalei acesteia din judetul Prahova respectiv X, precum si ale punctului de lucru din judetul Galati denumit X iar pe factura se mentioneaza codul de TVA al societatii emitente aceasta societate fiind si inregistrata in scopuri de TVA;

- astfel societatea sustine ca, facturile emise de prestatorul de servicii sunt cu TVA si acestea contin datele de identificare inclusiv codul de TVA al prestatorului si sunt indeplinite conditiile de emitere ale unei facturi conform art. 155 din Codul fiscal;

- totodata din considerentele sale societatea mentioneaza ca unul dintre principiile de baza ale sistemului fiscal din Romania este neutralitatea masurilor fiscale, in ceea ce priveste TVA, neutralitatea este unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul UE si care deseori este invocat in deciziile emise de catre Curtea Europeana de Justitie in judecarea diverselor cazuri privind TVA, in baza acestui principiu contribuabilii au dreptul la deducerea/recuperarea TVA facturate de catre alte persoane impozabile si achitate de catre acestia pentru serviciile/bunurile achizitionate si utilizate in vederea efectuarii de operatiuni care dau drept de deducere a TVA.

- fata de invocarile CEJ in cazul C-324/11, contestatorul considera ca respingerea dreptului de a recupera TVA aferenta facturilor emise de catre societate de la persoane juridice care au emis factura cu TVA si au mentionat pe factura codul de inregistrare in scopuri de TVA, constituie o incalcare a principiului neutralitatii taxei atat timp cat societatea a achitat taxa respectiva catre furnizori;

- societatea a actionat de buna credinta, respectiv a primit facturi cu TVA, a considerat ca furnizorii au colectat si au platit taxa respectiva la bugetul statului roman astfel considera ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod nefondat la respingerea dreptului de deducere in suma de X lei.

4. Societatea sustine ca, organele de control au colectat suplimentar TVA in suma de X lei, aferenta facturilor de stornare emise de catre societate, facturi care nu sunt semnate de catre beneficiari sau pentru care nu exista acorduri scrise intre parti pentru ajustarea bazei de impozitare invocand urmatoarele:

- in urma controlului efectuat la nivelul societatii au fost identificate 4 facturi cu semnul minus, reprezentand operatiuni de stornare a unor refacturari de costuri comune 110 KV (costuri reprezentand consumuri de energie electrica, servicii de telecomunicatii, servicii de securitate);

- organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a inregistrat facturile de stornare in luna septembrie 2014, fara a avea baza legala pentru ajustarea bazei impozabile, conform art. 138, lit. a) si lit. b) din Codul fiscal, totodata doua dintre cele trei societati carora li s-a emis facturi storno, X SRL si X SRL nu au declarat aceste facturi in

declaratia informativa 394, aferenta perioadei in care au fost emise de catre X SRL, astfel societatea in cauza sustine ca aceste argumente sunt nefondate;

- societatea mentioneaza ca, facturile la care face referire organele de inspectie fiscala sunt de fapt refacturari de costuri pentru construirea si exploatarea in comun a parcului eolian iar cum aceste costuri nu pot fi alocate economic in totalitate societatii, este firesc ca ele sa fie refacturate catre partenerii de afaceri cu care exista utilizare comuna a parcului eolian;

- modul de calcul a avut in vedere capacitatea utilizata de fiecare societate in parte ulterior facturarii initiale societatea sustine ca, suma costurilor luate in calcul a fost eronata prin urmare s-au emis facturi de corectie, care diminuau valoarea costurilor refacturate si prin urmare baza de TVA, faptul ca s-a efectuat un calcul initial gresit societatea sustine ca a fost sesizat de partenerii de afaceri conform corespondentei de afaceri pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala;

Societatea sustine ca:

- factura cu nr. X/11.09.2014 este factura de stornare a facturii emise anterior, respectiv nr. X/29.07.2014, care fusese emisa pe o suma care s-a constatat ulterior ca a fost gresita, avand in vedere aplicarea cotelor procentuale care se utilizeaza pentru alocarea costurilor comune de operare in mod eronat si ca urmare repartizarii unor cheltuieli de alta natura respectiv a unor cheltuieli de capital, astfel ca la luna emiterii facturii initiale societatea a colectat mai mult si TVA-ul de rambursat a fost mai mic, la luna stornarii s-a colectat un TVA mai mic si a fost solicitata la rambursare o suma mai mare;

- factura cu nr. X/30.09.2014 este factura de corectie a facturii nr. X emisa in 11.09.2014 si ajusteaza factura initiala cu diferenta rezultata din aplicarea celor 2 chei de alocare a cheltuielilor de capital reprezentand modificarea ASRU si anume cea corespunzatoare excluderii X de la refacturarea acestor costuri, respectiv cea corespunzatoare includerii tuturor partilor la contractul de colaborare din 2010, inclusiv Beta Wind;

- factura nr. X/30.09.2014 este factura de corectie a facturii nr. X emisa in 29.07.2014 si ajusteaza factura initiala cu diferenta rezultata din aplicarea celor 2 chei de alocare a cheltuielilor de capital reprezentand modificarea ASRU si anume cea corespunzatoare excluderii X de la refacturarea acestor costuri, respectiv cea corespunzatoare includerii tuturor partilor la contractul de colaborare din 2010, inclusiv X;

- factura nr. X/30.09.2014 este tot o factura de corectie a facturii initiale respectiv nr. X/29.07.2014 si ajusteaza factura initiala cu diferenta rezultata din aplicarea celor 2 chei de alocare a cheltuielilor de capital reprezentand modificarea ASRU si anume cea corespunzatoare excluderii X de la refacturarea acestor costuri, respectiv cea corespunzatoare includerii tuturor partilor la contractul de colaborare din 2010, inclusiv X;

- factura nr. X/06.11.2015 storneaza factura emisa anterior catre Landpower avand nr. X/12.05.2015, reprezentand refacturarea costului de achizitie a unor relee de catre X care se vor utiliza in statia de 110 KV, in caz de defectiuni ale unor relee existente la nivelul celulelor transformatoarelor T1/T2, scopul fiind evitarea opririi lor pe durate mai mari, in caz de defectiuni pana la procurarea unor relee de schimb, contestatara sustine ca societatea X nu a fost informata in timp util despre achizitia relee-lor si a refuzat sa achite factura emisa de societatea X motiv pentru care dupa cateva luni de negocieri fara succes s-a decis stornarea ei.

Avand in vedere sustinerile din propria contestatie societatea mentioneaza ca, motivele invocate de catre organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste impunerea obligatiei societatii de colectare suplimentara a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor storno emise de catre societate, pentru care nu au fost prezentate acorduri scrise intre parti, sunt nefondate.

Fata de cele expuse si detaliate in sustinerea contestatiei cu invocarea temeiului de drept, societatea in cauza solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anularea deciziei de impunere atacate si a raportului de inspectie fiscala.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii, au efectuat inspectia fiscala partiala la societatea in cauza pentru perioada 01.03.2014 -30.04.2016 si au efectuat verificari asupra documentelor si operatiunilor cu prag de semnificatie mai mare de X lei in care sunt reflectate, modul de calcul, evidentiere si de plata a obligatiilor fiscale privind taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului general consolidat.

Societatea X este inregistrata ca persoana impozabila in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art. 153, alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin raportul de inspectie fiscală nr. R/04.08.2016 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. D/04.08.2016, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina contribuabilului TVA in suma totala de S lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscală, motivele prezentate de societatea contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și de organele de inspectie fiscală, se rețin următoarele:

3.1. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de S1 lei, reprezentând TVA aferentă serviciilor achiziționate de catre societate, privind dezvoltarea unui parc eolian cu capacitate de 57 MW in regiunea Casimcea, de la P SRL

Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspectie fiscală în mod corect au respins dreptul de deducere a sumei de S1 lei reprezentând TVA aferentă serviciilor achiziționate de la P in conditiile in care societatea nu justifica necesitatea contractarii acestor servicii de management.

În fapt, SC X SRL este reprezentata legal de domnul X - in calitate de administrator si membru in Consiliul de Administrație conform Actului constitutiv al societatii, astfel societatea inregistreaza in evidenta contabila aferenta lunii martie 2014, factura nr.X/04.03.2014 in valoare totala de Xlei, din care, TVA in suma de S1 lei, emisa de către S.C. P SRL (ce deține si calitatea de asociat cu cota de participare la beneficii si pierderi de 1,67% in cadrul SC X SRL) - reprezentata legal tot de domnul X- in calitate de administrator, in care sunt înscrise la rubrica" Denumirea produselor sau serviciilor" urmatoarele:

- "X", respectiv informații care s-au dovedit a fi eronate cu privire la realitatea si continutul documentelor prezentate de contribuabil (contracte, acte adiționale, etc.) in baza carora au fost facturate sumele anterior mentionate.

La solicitarea echipei de inspectie fiscala cu privire la prezentarea tuturor documentelor (contracte, acte adiționale, etc.) in baza carora a fost emisa factura

nr.X/04.03.2014 de către SC P SRL, reprezentării SC X SRL au prezentat alte documente decât cele menționate în factura, și anume:

- "contract de servicii de management de proiect X" (încheiat între SC X SRL - în calitate de "client", SC X SRL - în calitate de "Manager" și X GmbH);

- "contract privind dezvoltarea unui parc eolian X" încheiat între SC X SRL, reprezentată legal de domnul X - în calitate de "CLIENT", SC P SRL - reprezentată legal de domnul X - în calitate de "MANAGER", firma X - Austria - reprezentată legal de X (ce deține și calitatea de ASOCIAT cu cota de participare la beneficii și pierderi 90% în cadrul SC X SRL), X - Cipru, reprezentată de X - în calitate de "reprezentant autorizat - Partener", SC X SRL - reprezentată legal de X și X - "cetățean român și american" și domnul X - cetățean austriac (consultant);

- "act adițional nr.X la contractul privind dezvoltarea unui parc eolian din data de 05 martie 2012, încheiat în data de 08.03.2013".

Din analiza documentelor justificative prezentate de contribuabilul verificat cu privire la tranzacția desfășurată de SC X SRL - în calitate de "client" cu SC P SRL - în calitate de "manager" în baza căreia a fost emisă factura nr.X/04.03.2014 în suma totală de X lei, din care TVA în suma de S1 lei, organele de inspecție fiscală menționează că nu au fost prezentate documente obiective și concludente care să susțină și să justifice realitatea prestării serviciilor, precum și, necesitatea efectuării prin specificul activităților desfășurate, respectiv, situații de lucrări, rapoarte de activitate, procese verbale de recepție, din care să rezulte concret serviciile prestate, conținutul acestora, timpul alocat, personalul implicat, tarifele practicate pentru aceste servicii, locațiile unde se prestează, data finalizării parțiale sau totale serviciilor, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife către societatea beneficiară, fapt ce contravine prevederilor art.145, alin.(1) și (4) și art.134A1, alin.7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul VI, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din HG44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea X SRL, nu justifică în niciun fel necesitatea contractării serviciilor de management de la SC X SRL (în cadrul căreia, domnul X deține calitatea și de asociat și de administrator), în aprecierea executării lor de către domnul X, în condițiile în care acesta este chiar administratorul firmei (SC X SRL), cu puteri depline și nelimitate încă de la data înființării (conform Actului constitutiv) iar operațiunile contractate de la SC X SRL, le poate face și un administrator pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al SC X SRL, în conformitate cu prevederile art.70, alin.1 din Legea societăților nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fără a rezulta că au fost prestate în plus și alte servicii.

De asemenea, organele de control precizează că SC P SRL deține și calitatea de ASOCIAT cu cota de participare la beneficii și pierderi 1,67% în cadrul SC X SRL, și este reprezentată legal de domnul X - ce deține calitatea de administrator, atât în SC X SRL, cât și în SC X SRL, conform Actului constitutiv și Certificatului constatator emis de ONRC București, precum și cea de membru în Consiliul de Administrație conform Actului constitutiv al SC X SRL.

Pentru tranzacțiile anterior menționate, contribuabilul verificat a prezentat ca documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor contractate cu SC X SRL, o serie de autorizații de construire și diverse avize obținute în perioada noiembrie 2009 - februarie 2014 pe numele "SC X SRL prin X" emise de ANCOM, ARPM, ANIF - Tulcea, Primăria Comunei Casimcea, OCPI - Serviciul Cadastru, etc., și un număr de 3 contracte și Acte adiționale aferente, încheiate de SC X SRL cu alte societăți (în calitate de subcontractanți), după cum urmează:

- cu SC X SRL, contract încheiat în data de 01.04.2011, și Actul Adițional nr. X/25.03.2013 - al cărui obiect se refera la: "parcurile energetice de tip eolian dezvoltate de beneficiar în zonele Dobrogea și Moldova ale României și cuprinde servicii de management de proiect specifice și necesare realizării obiectivului" fără a se menționa alte detalii, referitoare la identificarea exactă a locației și a obiectivului propus din zonele "Dobrogea și Moldova ale României", respectiv a parcului eolian pentru care au fost necesare activitățile contractate;

Potrivit informațiilor existente în programul fisnet, SC X SRL figurează cu un (1) salariat.

- cu SC X SRL - în calitate de prestator - Contract de servicii nr. X încheiat în data 01.04.2009 al cărui obiect îl constituie "consultanța pentru afaceri și management" și Acte Adiționale, încheiate în data de 03.01.2010, 03.01.2011, 31.03.2011, 03.01.2012, 31.12.2011, 16.04.2012, 05.01.2013, 06.06.2013, precum și, Convenția de reziliere a Contractului de servicii nr. X/01.04.2009 încheiată în data de 31.07.2013;

Potrivit informațiilor existente, SC X SRL figurează cu un (1) salariat.

- cu SC X SRL - Contract de prestări servicii încheiat în data de 24 octombrie 2012 și Contract de prestări servicii încheiat în data de 24 aprilie 2013, în calitate de "prestator de servicii de management de proiect" - reprezentată legal - în calitate de administrator, de domnul X - (ce deține calitatea de administrator și membru în Consiliul de Administrație și în SC X SRL în perioada 07.05.2008 - 19.02.2013), precum și, calitatea de "CONSULTANT" în cadrul - "Contractului privind dezvoltarea unui parc eolian X" și a "actului adițional nr.X la contractul privind dezvoltarea unui parc eolian din data de 05 martie 2012, încheiat în data de 08.03.2013", fără a prezenta documente justificative referitoare la prestarea efectivă a serviciilor contractate, precum și necesitatea acestor activități.

Potrivit informațiilor existente, SC X SRL figurează cu "0" salariați.

De asemenea organele de inspecție fiscală precizează că, ambele persoane fizice X și X dețin și calitatea de "CONSULTANT" în cadrul "contractului privind dezvoltarea unui parc eolian X" și a "actului adițional nr.1 la contractul privind dezvoltarea unui parc eolian din data de 05 martie 2012, încheiat în data de 08.03.2013" (prezentat detaliat mai sus) și astfel, nu se dovedesc a fi necesare serviciile contractate cu SC X SRL, respectiv subcontractarea acestora de către SC X SRL - al cărui obiect de activitate este COD CAEN - 7022 - "Activități de consultanță pentru afaceri și management", către SC X SRL - al cărui obiect de activitate este "COD CAEN - 7022 - Activități de consultanță pentru afaceri și management".

Astfel, înregistrarea corectă în contabilitate a unor facturi în baza acestor contracte nu este suficientă întrucât, contribuabilul verificat trebuia să prezinte în susținerea și dovedirea prestării efective a serviciilor contractate, documente care să ateste punerea efectivă în executare a contractelor, având în vedere că prestatorii sunt societăți afiliate conform prevederilor art.7, pct. 21 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar persoanele implicate (domnul X - administrator în SC X SRL (în calitate de beneficiar), cât și administrator în SC X SRL - (prestator), precum și, domnul X - administrator în SC X SRL (până în data de 24.02.2012) și administrator în SC X SRL - (prestator), dețin calitatea de administratori atât ai societății beneficiare cât și a societăților prestatoare.

In drept, sunt incidente prevederile art.145, art.134¹ din Legea. nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normele metodologice de aplicare a acesteia, astfel:

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160.

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153. Norme metodologice

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

(2) *Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.*

(3) *Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.*

(4) *Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție.*

(5) *Prin norme sunt definite contractele de consignație, stocurile la dispoziția clientului, bunurile livrate în vederea testării sau a verificării conformității.*

(6) *Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.*

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

ART. 147¹ Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) *Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.*

(2) *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

(3) *Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere. Norme metodologice*

Norme metodologice
ART. 147¹

Pct. 48. (1) Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În aplicarea art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin următoarele:

După data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA. În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **“este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana

impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**

Cu privire la argumentele invocate de contestatar, rezulta ca, in mod eronat se precizeaza: "Conform articolului 145, aliniatul (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și art. 167 din Directiva 2006/112 a Consiliului, din 28 noiembrie 2006, privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată „dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă fara a se tine cont de faptul ca aceste prevederi (principii) isi fundamenteaza solutiya aplicabila fiecărui caz analizat in funcție de argumentele părților si de documentele existente la dosarul cauzei analizate, neputandu-se vorbi de o soluție unitara aplicabila tuturor cauzelor, ci de judecarea fiecărui caz in funcție de specificul si particularitatile acestuia.

De asemenea, menționam ca, deductibilitatea TVA nu este conferita de simpla asumare a achitarii unor sume in baza unui contract, atata timp cat nu se face dovada cu documente ca sumele in cauza ("plata servicii" - denumire înscrisa la rubrica - "Denumirea produselor sau a serviciilor") in factura emisa de SC X SRL - prestator (ce deține si calitatea de asociat in SC X SRL), in care administrator este aceeași persoana ce deține calitatea de administrator si in cadrul SC X SRL - beneficiar), reprezintă un cost necesar desfasurarii activitatii.

Astfel, SC X SRL nu a prezentat nici o dovada obiectiva care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor, precum si necesitatea contractării acestora, desi obligativitatea prezentării dovezilor obiective care sa justifice o asemenea prestare il obliga in totalitate pe contribuabil in conformitate cu prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, potrivit carora: "*Art. 73 - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declarațiilor sale si a oricăror cereri adresate organului fiscal*".

Totodata din analiza documentelor prezentate de contribuabilul in timpul derulării inspecției fiscale, nu rezulta informații legate de continutul propriu-zis al serviciului prestat, data, durata, tariful, locul si descrierea operațiunii, daca s-au materializat sub forma de procese verbale, rapoarte, etc, potrivit naturii serviciilor si termenilor si condițiilor stipulate in contractele încheiate.

Simpla citare a unor dispoziții legale si invocarea unor principii fiscale si a jurisprudentei comunitare nu sunt suficiente pentru justificarea dreptului de deducere, societatea X SRL avand obligația sa prezinte suficiente dovezi obiective in acest sens.

De asemenea, nu se tine cont de faptul ca legislația fiscala condiționează deductibilitatea TVA a serviciilor de îndeplinirea cumulativa, pe langa condițiile de forma (inclusiv condiția ca persoana impozabila sa detina factura care sa conțină informațiile obligatorii prevăzute de - lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.(hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la control este inerenta in funcționarea sistemului comun de TVA).

Asa cum s-a stabilit si prin jurisprudenta comunitara in materie de TVA, exercitarea dreptului de deducere de către persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitării acestui drept in cadrul verificărilor, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării in folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere.

Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.

Totodata, o persoana impozabila, înregistrata ca plătitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deducă taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i- au fost livrate sau urmeaza sa-i fie livrate si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmeaza sa-i fie prestate de o persoana impozabila, daca bunurile si serviciile achiziționate sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv bunurile sa fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere.

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligația persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa susțină intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand naștere la operațiuni taxabile.

Mai mult, prin art.62 din Directiva se precizeaza ca „fapt generator ” înseamnă faptul prin care sunt îndeplinite condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă, ori exigibilitatea intervine la momentul prestării efective a serviciilor, iar contribuabilul in cauza nu justifica prestarea acestora cu documentele prevăzute de art. 134 ^1, alin.7 din Codul fiscal.

Societatea s-a limitat la invocarea prevederilor stipulate la art. 145, art.146 si art.155 din Codul fiscal, in condițiile in care in speța este vorba despre o factura emisa pentru servicii fara a fi insotita de documente emise la data prestării serviciilor, respectiv la data cand sunt acceptate de beneficiar, asa cum se precizeaza la art.134^1, alin.7 din Codul fiscal.

Astfel, prin precizarea inscrisa in contestatia depusa de societatea in cauza si anume: " (...) obiectul contractului de prestări servicii a fost obținerea autorizației de construire a parcului eolian (incluzând ca documentație de bază certificat de urbanism, PUZ, aviz și acord de mediu, aviz și acord aeronautic, etc). Prin obținerea autorizației de construire (document pus în copie la dispoziția organelor de control împreună cu documentația aferentă) obiectul contractului de prestări servicii de management de proiect dezvoltare parc eolian a fost îndeplinit demonstrând astfel și realizarea în fapt a serviciului respectiv", contribuabilul recunoaște ca operațiunile desfasurate de prestator (SC IMA partners SRL), sunt in fapt, autorizația de construire a parcului eolian (incluzând ca documentație de bază certificat de urbanism, PUZ, aviz și acord de mediu, aviz și acord aeronautic, etc)," obtinute urmare cererii adresate de SC X SRL prin X" asa cum este menționat pe autorizațiile prezentate echipei de inspecție fiscala, persoana ce deține calitatea de administrator, atat in firma beneficiara, cat si in firma prestatoare.

In susținerea contestatiei depuse, reprezentantul legal al societatii nu a depus nicio dovada obiectiva fata de documentele prezentate pe parcursul inspecției fiscale.

In completarea contestatiei, SC X SRL a depus o serie de centralizatoare ("Rapoarte lunare" pe care sunt aplicate ștampilele prestatorului SC X SRL, fara acceptul beneficiarului - SC X SRL) aferente perioadei februarie 2012 - noiembrie 2013 din care, nu s-au identificat serviciile (activitatile) efectiv prestate, acestea fiind o enunțare de operatiuni (denumiri, sugestii, discuții si informări. In categoria documentelor suplimentare atașate contestatiei sunt incluse si o serie de email-uri si bilete de avion (pe numele X) din perioada februarie 2012 - octombrie 2014, fara a se tine cont de faptul ca factura finala emisa de "manager" - SC X SRL pentru servicii de management aferente proiectului X, a fost întocmita in data de 04.03.2014, si deci, " bilete de avion (pe numele X) nu coincid cu cele sustinute de contestatar.

Astfel, documentele analizate nu reprezintă dovezi obiective si concludente care sa susțină prestatiile convenite si sa dovedeasca necesitatea efectuării prin specificul activitatilor defasurate, prin probarea cu documente justificative a operațiunilor derulate pentru obținerea avizelor, autorizațiilor de constructii, etc.

Referitor la afirmația contestatarului prin care se precizeaza: "X a fost administrator al societatii pana la data de 31.01.2012", rezulta ca in mod eronat este înscrisa in contestatie, data de 31.01.2012, data finala a calitatii de administrator a domnului X in SC X SRL (conform informațiilor existente in baza de date a ANAF), este data de 24.02.2012.

Avandu-se in vedere considerentele de fapt prezentate, precum si faptul ca, S.C. X SRL nu a prezentat la contestatia transmisa si alte documente justificative concludente, fata de cele prezentate pe parcursul derulării inspecției fiscale, cat si faptul ca echipa de inspecție fiscala a considerat tranzacțiile fara continut economic, iar argumentele de fapt si de drept in susținerea contestatiei, respectiv in susținerea deductibilitatii fiscale a taxei pe valoarea adaugata in suma de S1 lei, sunt nefondate si netemeinice respectiv nu sunt de natura sa modifice constatările fiscale înscrise in actul administrativ contestat urmeaza a se respingere contestatia cu privire la acest capat de cerere ca neintemeiata.

3.2. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X lei, reprezentând TVA aferentă serviciilor achiziționate de catre societate de la P2 SRL,

Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au respins dreptul de deducere a sumei de X lei reprezentând TVA aferentă serviciilor achiziționate de la societatea P2 SRL, in conditiile in care facturile emise au fost inregistrate de societatea in cauza in evidenta contabila in luna iunie respectiv iulie 2014 si incluse in solicitarile de rambursare a soldului sumei negative de TVA aferenta aceleiasi perioade, sume ce au fost restituite in totalitate de catre contestatara prin decizii de restituire.

In fapt, in luna iulie 2014, societatea in cauza înregistrează in evidenta contabila factura nr.244/11.07.2014 in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, emisa de S.C. P2 SRL - in calitate de prestator, conform Contractului de prestări servicii nr. X/03.06.2014 încheiat cu SC X SRL - in calitate de beneficiar, al cărui obiect il constituie:" lucrări in zona birourilor parcurilor eoliene, conform lucrărilor descrise in Anexa nr.1".

Aceasta anexa reprezinta o oferta a prestatorului către o alta societate, respectiv către, SC X SRL, in care sunt prezentate costurile inscrise in contractul mai sus amintit.

Valoarea contractului este in suma de X euro plus TVA.

Organele de inspectie fiscala in urma analizarii documentelor prezentate de societate au constatat ca Anexa nr.1 mentionata la cap.I. "Obiectul contractului" din Contractul de prestări servicii nr. X/03.06.2014 încheiat de SC X SRL - in calitate de beneficiar cu Procot Impex SRL - in calitate de prestator, reprezintă in fapt

"oferta pentru reabilitarea organizarii de șantier - nr. X/16.05.2014", in suma de X euro fara TVA, transmisa de prestator unei alte societati partenere, si anume: SC X SRL", in care sunt prezentate costuri pentru urmatoarele operațiuni:

- execuție cablaj pentru stâlpi de iluminat, stâlpi de iluminat inclusiv fundație, execuție de fundație betonata pentru containere, fundație pentru bariere automate, macara pentru mutarea containerelor, achiziția, transportul si plantarea de copaci, perete de sticla pentru protectia containerelor, etc, pe care se regaseste semnătură domnului X in calitate de administrator al SC X SRL.

De asemenea a fost prezentat si Actul adițional nr.1 la Contractul de prestări servicii nr. X/03.06.2014 (in care nu este mentionata data încheierii actului adițional), prin care "se suplimentează lucrările agreeate in Contractul de prestări servicii nr. X/03.06.2014 cu lucrări descrise in Anexa nr. V, respectiv, o alta "oferta pentru reabilitarea organizarii de șantier", in suma de X euro fara TVA, adresata de aceasta data către SC X SRL, sub nr. X/07.07.2014, in care sunt prezentate costuri pentru urmatoarele operațiuni:

- cabluri electrice noi (inclusiv mutarea panoului electric si a sistemului de impamantare, adaptator paleta, etc., fara inasa, a prezenta nici un document justificativ detaliat, respectiv, situatii de lucrări, devize de lucrări, rapoarte de activitate, procese verbale de predare - primire a locației sau orice alte documente concrete si doveditoare din care sa reiasa cantitatile de materii prime si materiale utilizate de prestator in operațiunile contractate (tevi, cabluri, vata minerala, stâlpi de iluminat, ciment, nisip, pietriș, vopsea, piatra, plantare copaci, necesare operațiunilor inscrise in "oferta", etc.), tarife/ora pentru utilajele si serviciile de transport utilizate, sau orice alte documente detaliate care sa dovedeasca necesitatea efectuării prin specificul activitatilor defasurate, precum si prestarea efectiva a serviciilor.

Pentru justificarea serviciilor facturate de S.C. P2 SRL - in calitate de prestator, urmare Contractului de prestări servicii nr.X/03.06.2014 si a Actului Adițional nr.1/fara data, încheiat cu SC X SRL - in calitate de beneficiar, societatea in cauza a prezentat Procesul Verbal de recepție fara număr din data de 11.07.2014, (fara ca acesta sa fie semnat si stampilat de beneficiarul real al lucrărilor, si fara semnătură prestatorului, fiind aplicata doar stampila prestatorului) precum si, "fotografii ale obiectivului finalizat - Poze de la lucrările de amenajare - 2014 fara alte documente detaliate, care sa dovedeasca necesitatea contractării acestor servicii, precum si prestarea efectiva a serviciilor.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca in data de 31.03.2016 societatea in cauza emite către SC X SRL factura nr. X/31.03.2016 in suma totala de X lei, din care, TVA in suma de X lei si factura nr. X/31.03.2016 in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei emisa către SC X SRL, reprezentând refacturare 1/3 din lucrări conform facturilor X/10.06.2016 si X/11.07.2016 a căror valoare totala refacturata este in suma de X lei, din care TVA in suma de X lei , înscriind astfel, in mod eronat anul emiterii facturilor ce fac obiectul refacturarii, respectiv, factura X/10.06.2016 si X/11.07.2016 si nu, anul 2014 atunci cand furnizorul SC P2 SRL a emis facturile către SC X SRL.

Astfel, facturile emise de SC P2 SRL au fost înregistrate in evidenta contabila aferenta lunilor iunie si iulie 2014 de către societatea in cauza si incluse in solicitările de rambursare a soldului sumelor negative de TVA aferenta aceleiași perioade, sume ce au fost restituite in totalitate către SC X SRL, prin Deciziile de restituire nr.X/24.09.2014 si nr.X/29.10.2014.

Urmare faptului ca nu au fost prezentate dovezi obiective si concludente care sa susțină prestatiile convenite si sa dovedeasca necesitatea efectuării prin specificul activitatilor defasurate, in vederea clarificării si identificării serviciilor efectiv prestate precum si, stabilirea beneficiarului final al lucrărilor contractate de SC X SRL - in calitate de beneficiar cu S.C. P2 SRL - in calitate de prestator, echipa de inspectie fiscala a solicitat explicații in scris doamnei X - in calitate de manager financiar, prin Nota explicativa nr.X/09.06.2016 si domnului X - in calitate de administrator, prin Nota explicativa nr.X/09.06.2016, din care reies urmatoarele: "întrucât project managerul care a supravegheat executarea lucrărilor respective a omis la momentul respectiv sa faca mențiunea de refacturat in sistemul electronic de arhivare si aprobare la plata a tuturor facturilor, refacturarea a fost efectuata cu întârziere, in momentul reanalizarii situatiei acelei facturi in contextul inspectiei fiscale".

"Facturile reprezinta refacturari ale lucrărilor executate de P2 SRL pentru amenajarea din jurul si pentru amplasarea containerelor. Impartirea a fost facuta pe

aceiași principiu menționat în contractul de colaborare dintre membrii consorțiului, în funcție de puterile instalate ale fiecărei firme".

Având în vedere aspectele prezentate și întrucât dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă, nu a fost admisă la deducere TVA deductibilă în suma de X lei, aferentă unor servicii pentru care nu poate fi dovedită și susținută prestarea efectivă a acestora.

In drept, devin incidente prevederile art.145, art.134¹ alin. 7, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, și Normele metodologice de aplicare a acestora, astfel:

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160.

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

a) operațiuni taxabile;

(...)

(5) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153. Norme metodologice

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

In completarea contestatiei, societatea in cauza a depus o serie de contracte încheiate de prestator (SC P2 SRL) cu diverși furnizori/ prestatori si o serie de facturi de achiziții de bunuri/servicii efectuate de prestator in perioada 24.06.2014 - 11.07.2014, fara a tine cont de faptul ca documentele analizate nu reprezintă dovezi obiective si concludente care sa susțină prestatiile convenite si sa dovedeasca necesitatea efectuării prin specificul activitatilor defasurate, prin probarea cu documente justificative a operațiunilor contractate, operațiuni ce au fost refacturate in cota de 1/3 către societatile afiliate pe parcursul derulării inspecției fiscale, in data de 31.03.2016.

Avandu-se in vedere considerentele de fapt prezentate cat si faptul ca, argumentele de fapt si de drept in susținerea contestatiei, respectiv in susținerea deductibilitatii fiscale a taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei, nu sunt de natura sa modifice constatările fiscale înscrise in actul administrativ contestat se va respinge contestatia cu privire la acest capat de cerere formulata de SC X SRL, ca neîntemeiata.

3.3. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de P3 SA.

Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au respins dreptul de deducere a sumei de 2.642 lei reprezentând TVA aferentă unor facturi emise de un contribuabil ce nu este înregistrat ca persoana impozabila.

In fapt, in luna mai 2015, societatea si-a dedus TVA in suma de X lei din factura nr. X/28.05.2015 in suma totala de X lei, emisa de X. Prestatorul nu figura la data emiterii facturii ca persoana impozabila înregistrata in scopuri de TVA.

Astfel, exercitarea nejustificata a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata cu facturi emise de un contribuabil ce nu este înregistrat ca persoana impozabila, contravine prevederilor art. 146, alin.1, lit.a) coroborat cu prevederile art.155 alin. (19), lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

In drept, sunt incidente dispozitiile art. 146, alin. 1, lit. a) coroborat cu prevederile art. 155 alin. (19), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare.

ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

ART. 155 Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(2) Orice document sau mesaj care modifică și care se referă în mod specific și fără ambiguități la factura inițială are același regim juridic ca și o factură.

(3) În înțelesul prezentului titlu, prin factură electronică se înțelege o factură care conține informațiile solicitate în prezentul articol și care a fost emisă și primită în format electronic.

(...)

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

b) pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile art. 132 alin.

(2) și (3);

c) pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) - c);

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).

(..)

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

Din temeiul de drept invocat rezulta ca, societatea in cauza nu are drept de deducere in suma de X lei pentru decontul de TVA cu suma negativa cu opțiune de rambursare aferent perioadei 01.05.2015 - 31.05.2015.

Totodata rezulta ca, in luna august 2015, societatea a dedus in mod eronat TVA in suma de X lei, din factura nr. X/19.08.2015 in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei si factura nr. X/19.08.2015 in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei emise de X, fara a avea in vedere faptul ca prestatorul nu figura la data emiterii facturii ca persoana impozabila înregistrata in scopuri de TVA.

In luna septembrie 2015, societatea a dedus in mod eronat TVA in suma de X lei din factura nr. X/ 31.08.2015 in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei emisa de X, fara a avea in vedere faptul ca prestatorul nu figura la data emiterii facturii ca persoana impozabila înregistrata in scopuri de TVA.

Astfel, exercitarea nejustificata a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata cu facturi emise de un contribuabil ce nu este înregistrat ca persoana impozabila, contravine prevederilor art. 146, alin.1, lit. a) coroborat cu prevederile art. 155 alin. (19), lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Nu pot fi retinute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele invocate de societate, cu privire la punctul 24 din Decizia emisă de către CEJ în cazul C 324/11 Gabor Toth, „astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 din Directiva 2006/112 care face parte integrantă din mecanismul TVA-ului nu poate fi limitat în special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte”. (...)

Conform aceleiași decizii „în ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese de la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă”, fără a se ține cont de faptul că echipa de inspecție fiscală „nu i-a anulat dreptul de deducere TVA” pentru tranzacții cu un contribuabil inactiv și nici, pentru faptul că furnizorul de servicii a desfășurat operațiuni frauduloase, ci, urmare verificărilor efectuate în baza de date, s-a constatat că, prestatorul X, nu este considerată persoana impozabilă în conformitate cu prevederile art.127, alin.1, și nu este identificată ca persoana înregistrată în scopuri de TVA, astfel încât, SC X SRL avea obligația conform Codului fiscal de a verifica pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală dacă furnizorul sau are cod valid de TVA, dacă figurează în lista contribuabililor inactivi și dacă este persoana înregistrată în scopuri de TVA, neavând astfel dreptul de deducere a TVA, în situația în care furnizorul/prestatorul a evidențiat taxa pe factura.

În drept, nu au fost respectate prevederile art.146, alin.(1), lit.a) și prevederile art.155, alin.(5), lit.(d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii, societatea trebuie să dețină o factură care să fie emisă de o persoană impozabilă și să cuprindă în mod obligatoriu elementele prevăzute la art. 155, alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Însă, facturile societății X SRL SRL nu pot îndeplini calitatea de document justificativ, deoarece contribuabilii neplatitori de TVA nu pot emite facturi cu taxa pe valoarea adăugată evidențiată, astfel orice document emis de către contribuabilii neplatitori de TVA nu poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Având în vedere cele prezentate, precum și faptul că, S.C. X SRL nu a prezentat la contestația depusă alte documente justificative față de cele prezentate pe parcursul derulării inspecției fiscale cât și faptul că argumentele societății sunt nefondate în susținerea deductibilității fiscale a taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei, urmează a se respinge contestația cu privire la acest capăt de cerere.

3.4. Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de X lei aferentă facturilor de stornare emise de către societatea în cauză, facturi care nu sunt semnate de către beneficiari sau pentru care nu există acorduri scrise între părți pentru ajustarea bazei de impozitare.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au colectat suplimentar taxa pe valoare adăugată în suma de X lei aferente unor facturi de stornare cu valorile înscrise pe minus, fără a deține dovada confirmării de primire din partea clienților și fără acordul scris între părți în condițiile în care societatea contestată și-a diminuat baza de impozitare a TVA și implicit taxa pe valoare adăugată.

In fapt, societatea contestată în luna septembrie 2014, a înregistrat în evidența contabilă un număr de 4 facturi a căror valori sunt înscrise cu semnul minus (-) emise

către diverși clienți (SC X SRL, SC X SRL si SC XSRL) in valoare totala de (-) X lei din care, TVA in suma de (-) X lei, reprezentând operațiuni de stornare a unor valori înscrise in facturi ce au fost emise in perioada mai - iulie 2014, către aceeași clienți si au constat in refacturari de costuri comune 110KV (costuri reprezentând consumurile de energie electrica, servicii de comunicații, securitate, etc. aferente perioadei septembrie 2013 - iulie 2014), fara in sa prezenta echipei de inspecție fiscala acorduri scrise si acceptate intre parti, înțelegeri contractuale prin care au fost stabilite modalitatile de aplicare a cotelor procentuale repartizate fiecărui partener prin operațiunea de "refacturare" sau orice alte documente privind comunicarea si confirmarea de către client a acestor operațiuni de stornare, precum si, nici alte documente justificative care au stat la baza anularii totale sau diminuării sumelor înscrise in facturile inițiale.

Astfel prin înregistrarea acestor facturi cu valori înscrise cu semnul minus, fara dovada confirmării de primire din partea clienților, societatea in cauza si-a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata si implicit taxa pe valoarea adaugata incalcanđ prevederile art.138 coroborat cu art.150, alin.1 si art.159, alin.2 din Legea nr.571/2003.

In drept, devin incidente dispozitiile art. 138 coroborat cu art. 150 alin. (1) si art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicat cu modificarile si completarile ulterioare.

ART. 138 Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

"a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare. "

ART. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

"(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160. Norme metodologice".

ART. 159 Corectarea documentelor

(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.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).

Având în vedere faptul ca societatea X SRL pentru "stornările parțiale sau totale" efectuate în luna septembrie 2014, nu a avut baza legala respectiv acorduri scrise între parti, diminuând astfel baza impozabila cu suma de 306.733 lei, respectiv, taxa pe valoarea adaugata cu suma de 73.616 lei, rezulta ca a incalcat prevederile dispozitiilor legale invocate în drept.

Totodata rezulta ca, potrivit informațiilor furnizate de programul fiscnet, organele fiscale au constatat ca, SC X si SC X SRL nu au declarat operațiunile de stornare în Declarația informativa - 394 aferenta perioadei în care au fost emise de către SC X SRL.

Din raportul de inspectie fiscala anexat la dosarul cauzei rezulta ca în luna noiembrie 2015, societatea în cauza înregistreaza în jurnalul de vanzari factura nr. X//06.11.2015 a cărei valoare este înscrisa cu semnul minus(-) si este emisa către SC X SRL. Valoare totala a facturii nr. X//06.11.2015 este în suma de (-) X lei din care, TVA în suma de (-) X lei si reprezintă o operațiune anulata total după data livrării bunurilor prin factura X/12.05.2015 ("refacurare piese de schimb X conform acordului de cooperare din 04.06.2010") către SC X SRL, fara însa a prezenta echipei de inspectie fiscala confirmări de primire, acorduri scrise si acceptate între parti, nici alte documente justificative care au stat la baza anularii totale a sumelor înscrise în factura mai sus prezentata.

Astfel, prin înregistrarea acestei facturi cu valori înscrise cu semnul minus, fara dovada confirmării de primire din partea clientului si fara acordul scris între parti, SC X SRL a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata si implicit taxa pe valoarea adaugata incalcanđ prevederile legale în acest sens totodata, societatea pentru "stornarea totala" efectuata în luna noiembrie 2015, nu a avut baza legala (acorduri scrise între parti), diminuând astfel baza impozabila cu suma de X lei, respectiv, taxa pe valoarea adaugata cu suma de 5.561 lei, incalcanđ prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

SC X SRL nu a declarat operațiunea de stornare în Declarația informativa - 394 aferenta perioadei în care a fost emisa de către societatea contestatara.

Spetei ii sunt aplicabile si dispozitiile art.137 alin. (1) lit. a)

ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

Având în vedere cele prezentate rezulta ca în mod eronat petenta sustine ca, "cotele procentuale utilizate de X în septembrie 2014, la emiterea facturilor finale si

corecte către X SRL, X SRL, SC X SRL si X SRL, sunt corespunzătoare lucrărilor comune cu modificarea ASRU.

Acestea corectează refacturarea inițială reprezentând cheltuieli de capital cu ASRU (din 29.07.2014) la care în mod eronat, s-a omis să se țină cont de cota care trebuia suportată de X, fără a ține cont de precizările concrete din legislația în vigoare cu privire la ajustarea bazei de impozitare, fapt ce contravine prevederilor art. 138, lit.a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art. 159 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu punctul 20(1), Titlul VI din HG 44/2004 și art. 11, alin.1 din același act normativ: "*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*".

Referitor la afirmația prezentată în contestație prin tabelele inserate de către societate, rezulta că în mod eronat se prezintă două tabele în care sunt incluse cifre și procente diferite, fără a se prezenta în fapt, acordul scris între părți privind diminuarea sau anularea totală a operațiunilor, modalitatea de calcul a cotelor procentuale aplicate asupra sumelor înscrise în facturile emise cu semnul (-) către clienții săi, ce reprezintă refacturări de costuri comune 110KV (costuri reprezentând consumurile de energie electrică, servicii de comunicații, securitate etc. aferente perioadei 2013 - iulie 2014).

Astfel rezulta că societatea a diminuat în mod eronat baza de impozitare cu suma de X lei, fapt pentru care s-a stabilit o diferență suplimentară a TVA colectată în suma de X lei.

Cu privire la argumentele invocate în contestația depusă, și anume; "Codul fiscal prevede la art. 138 lit b) că baza de impozitare se reduce în cazul anulării totale sau parțiale a bazei de impunere în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețul serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului ca urmare a unui acord scris între părți", fără a ține cont de respectarea prevederilor invocate precum și, de faptul că operațiunile de stornare a unor valori totale sau parțiale înscrise în facturi ce au fost emise de societate în perioada mai - iulie 2014, și noiembrie 2014 au constat în "refacturări de costuri comune 110KV" (costuri reprezentând consumurile de energie electrică, servicii de comunicații, securitate aferente perioadei septembrie 2013 - iulie 2014), precum și refacturări de bunuri (piese de schimb livrate către client în luna mai 2015 și anulată operațiunea în totalitate, în luna noiembrie 2015), pentru care nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală acorduri scrise și acceptate între părți, înțelegeri contractuale prin care au fost stabilite modalitățile de aplicare a cotelor procentuale repartizate fiecărui partener prin operațiunea de "refacturare" sau orice alte documente privind comunicarea și confirmarea către client a acestor operațiuni de stornare, precum și nici alte documentele justificative care au stat la baza anulării totale sau diminuării sumelor înscrise în facturile inițiale.

În susținerea contestației depuse, societatea nu a depus nicio dovadă obiectivă față de documentele prezentate pe parcursul inspecției fiscale.

Avându-se în vedere considerentele de fapt prezentate, precum și faptul că, societatea nu a depus alte documente justificative concludente în susținerea cauzei față de cele prezentate pe parcursul derulării inspecției fiscale, constatându-se că tranzacțiile sunt fără conținut economic, iar argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației pentru TVA colectată suplimentar în suma de X RON, sunt neîntemeiate.

Totodată societatea și-a exprimat punctul de vedere asupra constatarilor organelor fiscale expuse în RIF la data de 04.08.2016, astfel că invocarile acestuia nu sunt de natură să înlăture obligațiile fiscale datorate către bugetul de stat.

În speta sunt incidente și dispozițiile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.276 - (1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.”

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au acquiescentat **dispozitiile legale aplicabile in materie ce stabilesc cu claritate atat obligatiile persoanelor impozabile** care desfasoara activitati economice ce intra in sfera de aplicare a TVA, **cat si conduita de urmat de catre organele de inspectie fiscala**, in situatia in care descopera nerespectarea de catre contribuabili a obligatiilor fiscale prestabilite de lege iar motivele invocate in sustinerea contestatiei sunt neintemeiate, se va respinge contestatia cu privire la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. D/04.08.2016, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. R/04.08.2016, ca neintemeiata pentru suma de S lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.145, art.134¹, art. 146, alin. 1, lit. a) coroborat cu prevederile art. 155 alin. (19), lit. d), art. 138 coroborat cu art. 150 alin. (1) si art. 159 alin. (2), din Legea. nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normele metodologice de aplicare a acesteia, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a), art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aplicabil:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.**, cod de inregistrare fiscala X, cu sediul in Bucuresti, strada X nr. X, et. X, spatiul X, sector 2, prin reprezentat legal X, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane juridice nr. D/04.08.2016, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. R/04.08.2016, de Administratia Fiscala Pentru Contribuabili Mijlocii, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma totala de S lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.