

D E C I Z I A nr. 2443/783/17.09.2014

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014 asupra contestației depusă de SC X SRL ..., cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., sc. ..., et. ... ap. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată de dna. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. ... / ...2014.

SC X SRL ... contestă parțial Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL ... și semnătura dnei. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din O.U.G. nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din H.G. nr. 520 / 2013.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL ..., susține următoarele:

În fapt, petenta arată că societatea a depus decontul de TVA întocmit pentru luna februarie 2014 cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative a TVA în sumă de ... lei.

Petenta susține că, după cum rezultă din actele administrativ fiscale contestate, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă totală de ... lei ca urmare neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii, după cum urmează:

- suma de ... lei, reprezentând TVA înscrisă în facturi de achiziții marfă, destinată revânzării, de la societăți neplătitoare de TVA, societăți radiate sau societăți care au depus deconturi de TVA, fără a declara TVA colectată;
- suma de ... lei, reprezentând TVA înscrisă în fiscale emise de SC T... A... P... SRL pentru serviciile prestate în baza Contractului nr. ... / ...2013.

Petenta solicită admiterea contestației pentru suma de ... lei (... lei + ... lei).

I.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

Așa după cum a arătat mai sus, petenta susține că organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând TVA înscrisă în facturi de achiziții marfă, destinată revânzării, de la societăți neplătitoare de TVA, societăți radiate sau societăți care au depus deconturi de TVA, fără a declara TVA colectată.

După cum rezultă din anexa nr.5 a Raportului de inspecție fiscală, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ... lei (cuprinsă în sumă de ... lei), reprezentând TVA aferent facturilor emise de către societăți comerciale care nu și-au declarat prin decont taxa colectată, după cum urmează:

SC F... C... SRL ..., TVA în sumă de ... lei;

SC L... T... SRL ..., TVA în sumă de ... lei;

SC N... D... SRL ..., TVA în sumă de ... lei;

SC Z... H... Y... I... SRL ..., TVA în sumă de ... lei;

TOTAL TVA ... lei.

Petenta consideră concluzia organelor de inspecție de a nu acorda drept de deducere pentru TVA-ul în sumă de ... lei, ca fiind eronată, întrucât, din actele administrativ fiscale contestate nu rezultă date care să infirme realitatea tranzacțiilor efectuate între SC X SRL, pe de o parte și societățile comerciale menționate mai sus, pe de altă parte.

De asemenea, petenta consideră că, societatea a respectat întocmai prevederile legale invocate de organele de control, întrucât din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat, nu rezultă, că:

- facturile pe baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă nu ar avea calitatea de document justificativ;
- operațiunile efectuate nu ar fi reale;
- bunurile achiziționate nu sunt destinate operațiunilor taxabile.

Petenta susține că societatea dovedește realitatea operațiunilor efectuate prin prezentarea facturilor fiscale emise de societățile comerciale în cauză, facturi care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

I.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

Neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, înscrisă în facturile fiscale emise de SC T... A... P... SRL, în sumă de ... lei, este motivată de către organele de inspecție astfel: *"societatea X SRL nu poate justifica achiziția prestației de servicii de la prestatorul SC T... A... P... SRL în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, înscrisă în facturile emise de acesta în scopul realizării de operațiuni taxabile așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare."*

Petenta consideră că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, întrucât, societatea dovedește realitatea operațiunilor efectuate prin prezentarea facturilor fiscale emise de SC T... A... P... SRL, facturi care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare (informații verificate de organele de inspecție și care nu au fost infirmate de către acestea).

Contravaloarea prestațiilor de servicii a fost facturată de către SC T... A... P... SRL (în calitate de prestator), în baza următoarelor contracte încheiate cu SC X SRL (în calitate de beneficiar):

- Contractul nr. .../...2013, al cărui obiect este definit astfel: "*Prestatorul pune la dispoziția Beneficiarului doi muncitori calificați care va efectua lucrări de construcții pentru terțe personae sau societăți comerciale cu care aceasta are încheiate protocoale de parteneriat în CE.*" a fost încheiat pentru o perioadă de două luni, începând cu data de ... până la data de

Conform art. 4 din contract "Prețul serviciilor" se precizează: "*Pentru prestațiile efectuate beneficiarul va plăti suma de ... lei prin virament bancar în contul prestatorului, în baza unei facturi ce se va încheia în acest scop.*"

- Contractul de comision de vânzare "export" nr. .../...2013 (anexă la Contractul .../...2013), al cărui obiect este definit astfel: "*Obiectul contractului constă în vânzarea de către comisionar (SC T... A... P... SRL) în numele său, dar pe contul comitentului (SC X SRL), a materialelor de construcții și tâmplărie PVC, conform instrucțiunilor comitentului, contra unui comision.*"

Potrivit art. 6 din acest contract: "*Comisionul convenit comisionarului pentru serviciile îndeplinite este de 29,5% din valoarea contractului de vânzare - cumpărare extern pentru tâmplărie PVC și 19,5% din valoarea contractului de vânzare cumpărare extern pentru materialele de construcție achiziționate de la ... SA.*"

- Contractul nr. ... / ...2013, al cărui obiect este definit astfel: "*Prestatorul pune la dispoziția Beneficiarului doi muncitori calificați care va efectua lucrări de construcții pentru terțe personae sau societăți comerciale cu care aceasta are încheiate protocoale de parteneriat în CE.*" a fost încheiat pentru o perioadă de 365 zile, începând cu data de ... până la data de

Conform art. 5 din contract "Prețul serviciilor" se precizează: "*Pentru prestațiile efectuate beneficiarul va plăti suma calculată conform fișei de pontaj, prin virament bancar, în contul prestatorului, în baza unei facturi ce se va încheia în acest scop.*"

Cheltuielile cu serviciile prestate de SC T... A... P... SRL au fost înregistrate în evidența contabilă proprie pe baza facturilor emise de către prestator și au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, din executarea lucrărilor de construcții pentru terțe persoane sau societăți comerciale din Comunitatea Europeană.

Această afirmație este susținută și de constatarea organelor de inspecție fiscală (consemnată în pag. 3 din Raportul de inspecție fiscală) potrivit căreia *"În perioada ... - ..., societatea a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii intracomunitare (renovări de locuințe în Franța).*

De asemenea, la pag. 5 din raportul de inspecție, organele de control precizează faptul că, a fost efectuat un control la SC T... A... P... SRL, având ca obiectiv: *"verificarea documentelor justificative privind natura serviciilor de prestări efectuate și facturate către SC X SRL ..."*

Rezultatele acestui control au fost concretizate prin Procesul verbal nr. .../...2014. Urmare controlului efectuat, au fost constatate următoarele:

- SC T... A... P... SRL a emis în perioada ... - ... către SC X SRL ... un număr de 6 facturi fiscale, în sumă totală de ... lei, din care TVA aferentă de ... lei, reprezentând prestări servicii și comisioane pe baza contractului nr.... / ...2013;
- facturile emise au fost înregistrate în evidența contabilă, în jurnalele de vânzări, societatea colectând și declarând obligațiile către bugetul de stat.

În drept, din punct de vedere fiscal, petenta invocă prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal: *"Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile"

Totodată, conform art. 146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal: *"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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155."

Această prevedere legală se coroborează cu prevederile pct.46(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora: *"Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal ..."*

Conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal: *"Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau 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 diferă de data 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 emite factura;
- e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;
- J) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;
- g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;
- h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 1251 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;
- j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;
- k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;
- l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 1521, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;
- m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 1522, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;
- n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune. "

În aceste condiții, petenta consideră, ca nejustificată și nelegală măsura luată de organele de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, taxă aferentă prestațiilor de servicii achiziționate și care sunt destinate în exclusivitate realizării de venituri, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal.

Petenta menționează că, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții a fost dedusă pe baza facturilor fiscale emise de SC T... A... P... SRL, în

perioada supusă controlului, facturi ce îndeplinesc condițiile impuse de art. 146 alin.(1) lit. a) și art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Din punct de vedere procedural, organele de inspecție fiscală nu au respectat în totalitate prevederile pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, potrivit cărora: *"La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale"*.

De asemenea, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat în totalitate prevederile art.7 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, în sensul că:

- rolul activ al organului fiscal, în concepția art.7, are în vedere implicarea funcționarului fiscal în activitatea de îndrumare a contribuabililor, atât la cererea acestora, cât și din proprie inițiativă;
- la fel de importantă este cerința art.7 ca funcționarul să nu se limiteze la o simplă consemnare a unei situații de fapt, ci la investigarea tuturor circumstanțelor care au condus la respectiva situație.

Petenta invocă faptul că, în conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală: *"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză"*

Totodată, potrivit pct. 6.1. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală: *"În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a se lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege."*

Față de aceste prevederi legale, petenta reține următoarele:

- exercitarea dreptului de apreciere este condiționat de realizarea unei analize complete a tuturor aspectelor (circumstanțelor) care descriu situația de fapt;
- în doctrină, dreptul de apreciere se consideră că nu este discreționar, ci se bazează pe principiul rezonabilității;
- aprecierile organului fiscal ar trebui să fie probate, potrivit legii, evitând abordările parțiale (incomplete) ale situației de fapt.

De asemenea, petenta arată că potrivit prevederilor imperative ale art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală: *"Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."*

În consecință, față de motivele de fapt și de drept prezentate, petenta solicită admiterea contestației pentru suma de ... lei (... lei + ... lei), așa cum a fost formulată precum și rambursarea efectivă a acestei sume.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au stabilit în sarcina petentei obligații suplimentare în sumă de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

II.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

În fapt, organele de inspecție fiscale au constatat că, în perioada iulie 2013 - februarie 2014, societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei din facturi de achiziții de mărfuri destinate revânzării (îmbrăcăminte, genți), de la societăți din ... neplătitoare de TVA, societăți radiate sau care au depus deconturi de TVA fără a declara TVA colectată sau dedusă în perioada în care au fost emise facturile înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului verificat.

Situația detaliată a facturilor de la furnizorii neplătitori de TVA, radiați sau care nu declară TVA - rezultată din aplicația ANAF INFOPC - este prezentată în anexa nr.5, care face parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

În drept, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu au fost respectate prevederile art.145, art.134¹, art.134² și art.127 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL ... în perioada verificată ...-... a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă unui număr de 6 facturi fiscale cu TVA în sumă totală de ... lei, reprezentând prestări servicii și comisioane furnizate de prestatorul SC T... A... P... SRL, în baza contractului de prestare de serviciu nr.... / ...2013, fără a putea prezenta în susținere documente justificative credibile care să poată proba cu certitudine efectuarea serviciului în cauză de către prestatorul SC T... A... P... SRL, pe facturiile emise de acesta la denumirea serviciului precizându-se „prestări servicii și comisioane conform contractului nr. .../...2013.

Obiectul contractului de prestare de serviciu invocat este: “punerea la dispoziție de către prestatorul SC T... A... P... SRL, beneficiarului a 3 muncitori calificați care vor efectua lucrări de construcții pentru terțe persoane. Beneficiarul se obliga să pună la dispoziție, transportul, instruirea muncitorilor, privind legislația în domeniul securității și sănătății în muncă și echipamentul de protecție a muncii. Prestatorul beneficiază de comision 50% din adaosul la materialele promovate de administratorul SC T... A... P... SRL în ce privește prețul contractului se precizează: pentru prestațiile efectuate beneficiarul va plăti

suma calculată conform fișei de pontaj prin virament bancar în contul prestatorului în baza unei facturi ce se va încheia în acest scop. Plata comisioanelor se va face la încasarea integrală a valorii materialelor comercializate(..)”.
Nu se precizează nicio valoare sau tarife practicate încât să poată fi verificată dimensionarea valorică a prestației facturate.

Pentru edificarea realității prestației în cauză organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la prestatorul de servicii SC T... A... P... SRL având ca obiect: verificarea documentelor justificative privind natura serviciilor de prestări efectuate și facturate către SC X SRL ..., CUI

Urmare a controlului efectuat s-a constatat că SC T... A... P... SRL a emis pentru perioada verificată ... - ... către SC X SRL ... un număr de 6 facturi fiscale cu TVA în sumă totală de ... lei din care TVA aferentă de ... lei, reprezentând prestări servicii și comisioane furnizate în baza contractului de prestări servicii conform contract nr. ... / ...2013.

Facturile emise au fost înregistrate în evidența contabilă, în registrele de vânzări, societatea colectând și declarând la bugetul de stat TVA.

Pentru facturarea serviciilor de prestări servicii societatea verificată a prezentat în susținere ca documente justificative doar Contractul de prestări servicii nr. .../...2013 încheiat cu beneficiarul prestației SC X SRL

Prin explicațiile date organelor de inspecție fiscală de administratorul societății SC T... A... P... SRL în nota explicativă dată în acest sens, dl. ..., precizează că nu există documente justificative în susținere din care să rezulte cu certitudine și să poată proba modul cum a fost calculată contravaloarea prestației în sumă de ... lei din care TVA ... lei înscrisă în facturile emise către SC X SRL

Față de cele arătate mai sus, societatea verificată X SRL nu poate justifica achiziția prestației de servicii de la prestatorul SC T... A... P... SRL în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei înscrisă în facturile emise de acesta în scopul realizării de operațiuni taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL ..., cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., sc. ..., et. ... ap. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată de dna. ..., în calitate de administrator.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... –

Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina petentei obligații suplimentare în sumă de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Trebuie precizat faptul că, prin contestația formulată, SC X SRL ... contestă parțial Decizia de impunere nr. ... / ...2014, respectiv pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

III.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a TVA din facturi de achiziții de la societăți din ..., neplătitoare de TVA, societăți radiate sau care au depus deconturi de TVA fără a declara TVA, în condițiile în care petenta nu vine cu elemente noi care să fie relevante în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscale au constatat că, în perioada iulie 2013 - februarie 2014, societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei din facturi de achiziții de mărfuri destinate revânzării (îmbrăcăminte, genți), de la societăți din ... neplătitoare de TVA, societăți radiate sau care au depus deconturi de TVA fără a declara TVA colectată sau dedusă în perioada în care au fost emise facturile înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului verificat.

Situația detaliată a facturilor de la furnizorii neplătitori de TVA, radiate sau care nu declară TVA - rezultată din aplicația ANAF INFOPC - este prezentată în anexa nr.5, care face parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, petenta consideră că, societatea a respectat întocmai prevederile legale invocate de organele de control, întrucât din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat, nu rezultă, că:

- facturile pe baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă nu ar avea calitatea de document justificativ;
- operațiunile efectuate nu ar fi reale;
- bunurile achiziționate nu sunt destinate operațiunilor taxabile.

Petenta susține că societatea dovedește realitatea operațiunilor efectuate prin prezentarea facturilor fiscale emise de societățile comerciale în cauză, facturi care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede următoarele :

“Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

ART. 134^1

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.

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

ART. 127

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Referitor la SC F... C... SRL ...:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că așa după cum rezultă din documentele justificative prezentate în anexa nr.5 a raportului de inspecție fiscală, societatea verificată a dedus TVA din 3 facturi fiscale emise de către SC F... C... SRL ..., respectiv:

- factura nr. .../...2013 în suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 în sumă de ... lei;
- factura nr. .../...2014 în sumă de ... lei.

Analizând documentele justificative prezentate în susținerea tranzacției comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- facturile în cauză au fost plătite cu numerar neputându-se identifica persoane care au încasat plata în numerar;
- în ce privește datele privind expediția nu sunt completate toate datele și nu sunt semnăturile și datele de identificare a persoanelor participante la tranzacția în cauză;
- societatea în cauză nu declară tranzacții cu societatea verificată, după cum rezultă din raportările din declarația 394.

Referitor la SC L... T... SRL ...:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că așa după cum rezultă din documentele justificative prezentate în anexa nr.5 a raportului de inspecție fiscală, societatea verificată a dedus TVA din 2 facturi fiscale emise de către SC L... T... SRL respectiv: nr.../...2013 în sumă de ... lei TVA și factura nr. .../...2013 în sumă de ... lei TVA.

Analizând documentele justificative prezentate în susținerea tranzacției comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat:

- facturile în cauză au fost plătite cu numerar neputându-se identifica persoane care au încasat plata în numerar;
- în ce privește datele privind expediția nu sunt completate toate datele și nu sunt semnăturile și datele de identificare a persoanelor participante la tranzacția în cauză;
- societatea în cauză nu declară nici un fel de tranzacții comerciale cu societatea verificată, iar cu adresa nr. .../...2011 ANAF-DGCIF comunică faptul că această societate este fantomă.

Referitor la SC N... D... SRL ...:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că așa după cum rezultă din documentele justificative prezentate în anexa nr. 5 a raportului de inspecție fiscală, societatea verificată a dedus TVA din factura fiscală emisă de către SC N... D... SRL ... nr. .../...2013 în sumă de ... lei.

Analizând documentele justificative prezentate în susținerea tranzacției comerciale organele de inspecție fiscală au constatat:

- factura în cauză a fost plătită cu numerar neputându-se identifica persoana care a încasat plata în numerar;
- în ce privește datele privind expediția nu sunt completate toate datele și nu sunt semnăturile și datele de identificare a persoanelor participante la tranzacția în cauză;
- societatea în cauză nu declară nici un fel de tranzacții comerciale cu societatea verificată.

Referitor la SC Z... H... Y... I... SRL ...:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că așa după cum rezultă din documentele justificative prezentate în anexa nr. 5 a raportului de inspecție fiscală, societatea verificată a dedus TVA din factura fiscală emisă de către SC Zhu Hao Yu Import SRL ... nr..../...2013 în sumă de ... lei.

Analizând documentele justificative prezentate în susținerea tranzacției comerciale organele de inspecție fiscală au constatat:

- factura în cauză a fost plătită cu numerar neputându-se identifica persoana care a încasat plata în numerar.
- în ce privește datele privind expediția nu sunt completate toate datele și nu sunt semnăturile persoanelor participante la tranzacția în cauză .
- societatea în cauză nu declara nici un fel de tranzacții comerciale cu societatea verificată.

În drept, organele de inspecție fiscală în mod legal au menționat faptul că nu au fost respectate prevederile art.145, art.134¹, art.134² și art.127 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la legalitatea neacordării acestui drept de deducere, în Decizia V / 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se face precizarea:

“Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”.

De asemenea art.6 alin(1) din Legea nr. 82 / 1991- Legea Contabilității, prevede:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

În conformitate cu prevederile art.65 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

La dosarul contestației, până la soluționare, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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 (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

În speță, sunt incidente și prevederile OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care la art.206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ART. 206 *Forma și conținutul contestației*

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

... c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; ”*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. ”

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că SC X SRL nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

III.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere, în condițiile în care petenta nu vine cu elemente noi care să fie relevante în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL ... în perioada verificată ... - ... a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă unui număr de 6 facturi fiscale cu TVA în sumă totală de ... lei, reprezentând prestări servicii și comisioane furnizate de prestatorul SC T... A... P... SRL, în baza contractului de prestare de serviciu nr.... / ...2013, fără a putea prezenta în susținere documente justificative credibile care să poată proba cu certitudine efectuarea serviciului în cauză de către prestatorul SC T... A... P... SRL, pe facturiile emise de acesta la denumirea serviciului precizându-se „prestări servicii și comisioane conform contractului nr. .../...2013.

Față de cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea verificată X SRL nu poate justifica achiziția prestației de servicii de la prestatorul SC T... A... P... SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei înscrisă în facturile emise de acesta în scopul realizării de operațiuni taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația depusă, petenta susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de ... lei, întrucât, societatea dovedește realitatea operațiunilor efectuate prin prezentarea facturilor fiscale emise de SC T... A... P... SRL, facturi care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Petenta susține că contravaloarea prestărilor de servicii a fost facturată de către SC T... A... P... SRL, în baza unor contracte încheiate cu SC X SRL, Contact nr. .../...2013, Contract de comision de vânzare „export” nr. .../...2013 (anexa la contractul .../...2013 și Contract nr. .../...2013. Cheltuielile cu serviciile prestate de SC T... A... P... SRL au fost înregistrate în evidența contabilă proprie pe baza facturilor emise de către prestator și au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, din executarea lucrărilor de construcții pentru terțe persoane sau societăți comerciale din Comunitatea Europeană.

În ce privește baza legală, sunt invocate prevederile art.142 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5). De asemenea se menționează că, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții a fost dedusă pe baza facturilor fiscale emise de SC T... A... P... SRL, în perioada supusă controlului, facturile ce îndeplinesc condițiile impuse de art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Petenta consideră ca nejustificată și nelegală măsura luată de organele de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, taxa aferentă prestărilor de servicii achiziționate și care sunt destinate în exclusivitate realizării de venituri, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.155 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal.

În drept, condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.145, art.134¹ și art.134² din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

„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.

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

De asemenea art.6 alin.(1) din Legea nr. 82 / 1991- Legea Contabilității, prevede:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

În conformitate cu prevederile art.65 din OUG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

La dosarul contestației, până la soluționare, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală, deoarece la dosarul contestației nu s-au prezentat documente din care să rezulte respectarea condițiilor impuse expres de lege.

Referitor la susținerea petentei că societatea deține facturi întocmite prin cuprinderea tuturor elementelor prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul Fiscal, respectându-se prevederile art.145-146 din Codul Fiscal, aceasta nu poate fi

reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere, însă în condițiile în care petenta poate dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă fiind 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 propriilor operațiuni taxabile.

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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 (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că așa după cum au precizat în raportul de inspecție fiscală, contestația nu a prezentat în susținere documente justificative credibile, din care să rezulte cu certitudine și fără echivoc:

- natura serviciului precizat în facturile emise;
- modul cum a fost dimensionat serviciul prestat și ce documente justificative au avut în vedere la calculația efectivă a acestui serviciu;
- ce persoane anume au efectuat prestațiile invocate în facturile emise.

Pentru a se putea edifica asupra relevanței stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la prestatorul de servicii SC T... A... P... SRL, având ca obiectiv verificarea documentelor justificative privind natura serviciilor de prestari efectuate și facturate către SC X SRL ..., unde au constatat următoarele :

- prestatorul are ca obiect de activitate „Fabricarea altor piese și accesorii pentru autovehicole și pentru motoare de autovehicole”, cod CAEN 2931 fără a putea dovedi că este calificat și deține personal calificat în activitatea de construcții după cum pretinde beneficiarul prestației facturate, respectiv SC X SRL.

Nu au fost prezentate nici un fel de documente justificative care să poată proba efectuarea prestațiilor invocate în facturile emise și ce cheltuieli efective probate cu documente justificative a avut pentru realizarea acestei prestații.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că a fost luată notă explicativă administratorului societății SC T... A... P... SRL care a confirmat că nu există documente justificative care să poată proba, atât efectuarea prestației în cauză, cât și dimensionarea contravalorii acestuia.

În aceste condiții, se reține că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție,

În speță sunt incidente și prevederile OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care la art.206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ART. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

... c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. ”

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că SC X SRL ... nu își susține argumentele referitoare la această sumă, cu documente legale, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, nu invocă alte prevederi legale în speță, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte documente prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Pentru considerentele mai sus prezentate la pct. III.1 și III.2, în temeiul O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL ... împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...