

## DECIZIA nr. 86 / 2007

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Directia de Control Fiscal, asupra contestatiei formulata impotriva masurilor stabilite de organul de control al Directiei de Control Fiscal, prin Decizia de impunere si, respectiv, Raport de inspectie fiscala, suma contestata, reprezentand TVA neadmis la rambursare.

Petenta solicita recunoasterea ca deductibila a sumei inscrisa intr-o factura fiscala care a fost gasita de inspectorul fiscal in copie xerox nereconstituata si nu se distingeau numele furnizorului si ale beneficiarului, iar petenta ataseaza la dosarul contestatiei o copie semnata si stampilata de furnizor.

Referitor la suma colectata suplimentar la TVA, petenta arata ca aceasta este aferenta contravalorii prestarilor de servicii ce au fost executate unui beneficiar din Turcia in baza contractului din 2006.

Datorita faptului ca petenta nu dispunea de utilajele si personalul necesar in vederea realizarii obiectivelor prevazute in contract, a incheiat un alt contract de prestari de servicii cu un prestator intern, care i-a facturat petentei contravaloarea prestarii de servicii, deoarece petentul este titular de contract in relatia cu beneficiarul din Turcia. Societatea contestata a refacturat contravaloarea lucrarilor catre beneficiar, sustinand ca a respectat prevederile legislatiei in vigoare, cu mentiunea ca prestatiiile au fost efectuate in strainatate, asa cum rezulta si din contractul din 2006. Mentioneaza ca sumele reprezentand contravaloarea lucrarilor au fost incasate de la beneficiarul din Turcia, prin decontare bancara.

Petenta mentioneaza ca organul de control colecteaza TVA suplimentar provenind din facturile din 2006, desi in raportul de inspectie fiscala recunoaste ca operatiunile executate se incadreaza in prevederile art.133 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 fara a se incadra in prevederile art.126 alin.1 lit.b) deoarece sunt operatiuni neimpozabile.

Sustine ca singurul argument si fara sustinere legala este acela ca « prestarea a fost efectuata de prestatorul intern – facturata societatii contestatoare si in consecinta agentul economic nu beneficiaza de prevederile art.133 alin.2 lit.d) din Codul fiscal ».

Organul de control nu a admis la deducere TVA, inscris in factura fiscala care este in copie xerox nereconstituata potrivit legii si nu se poate distinge numele furnizorului si al beneficiarului, procedand in conformitate cu prevederile pct.51 alin.(1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru perioada verificata organul de control a stabilit suplimentar o diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata asupra facturilor emise catre beneficiarul din Turcia reprezentand plata dragaj conform contract din 2006.

Din analiza documentelor prezentate, respectiv contracte, facturi fiscale, a rezultat ca aceste servicii de dragaj au fost executate de prestatorul intern, in baza contractului de prestari servicii din 2006.

Aceste servicii de dragaj au fost facturate de prestatorul intern in luna iunie si iulie 2006 catre petent.

Conform prevederilor art.133(1) din Codul fiscal, locul prestarii este considerat a fi locul unde prestatorul isi are sediul activitatii economice.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organul de control arata ca pentru aceste operatiuni agentul economic nu beneficiaza de prevederile art.133 (2) lit.d) din Codul fiscal.

Pentru lamurirea spetei, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, **MFP** a transmis o adresa in care se precizeaza:

„Referitor la [...] serviciile de dragaj efectuate pentru un beneficiar din Turcia [...], va comunicam ca se aplica ori prevederile alin.(5) al art.129 ori prevederile alin.(6) al art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv.

Locul prestarii stabilit conform art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, trebuie sa fie acelasi, atat in situatia in care prestatorul este partenerul intern, cat si in situatia in care prestatorul este petentul.

In cazul in care serviciile de dragare au fost efectuate in apele teritoriale ale Turciei, locul prestarii este situat in tara in care este situat bunul imobil, conform art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

La pct.12 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, se mentioneaza ca, pentru operatiunile prevazute la art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, locul prestarii este situat in tara in care este situat bunul imobil. Prestatorul trebuie sa aplice legea privind taxa pe valoarea adaugata din tara in care este situat bunul imobil. Atunci cand persoane impozabile romane desfasoara astfel de operatiuni in strainatate, operatiunile respective nu au locul prestarii in Romania, prestatorul exercitandu-si dreptul de deducere potrivit art.145 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal.”

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca se poate acorda drept la deducere pentru TVA inscris intr-o factura in copie xerox.**

**In fapt**, organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere a acestei sume deoarece societatea contestata nu a justificat dreptul de deducere conform prevederilor legale. Suma contestata a fost dedusa in evidenta contabila in luna aprilie 2005, pe baza unei copii xerox a unei facturi fiscale, fara a se lua masuri de reconstituire a acesteia in termen de 30 de zile de la constatare, asa cum este prevazut in legislatia in vigoare.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile pct.51 alin.(1), date la Titlului VI „Taxa pe valoarea adaugata”, din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

„Justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza **exemplarului original** al documentelor prevazute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal. In cazuri exceptionale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplatului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificata cu **documentul reconstituit** potrivit legii”.

In conformitate cu art. 26 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

„In caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua masuri de reconstituire a acestora in termen de **maximum 30 de zile de la constatare**, potrivit reglementarilor emise in acest scop”.

Procedura de reconstituire a documentelor justificative și contabile pierdute, sustrase sau distruse este prevăzută la cap.E din OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, unde se precizează :

« E. Reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrase sau distruse :

27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie **justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite** potrivit prezentelor norme.

28. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să încunoștințeze, în scris, în termen de **24 de ore de la constatare**, conducătorul unității (administratorul unității, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării unității respective).

În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;
- numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- salariatul responsabil cu păstrarea documentului și
- șeful ierarhic al salariatului responsabil cu păstrarea documentului, după caz.

Salariatul responsabil este obligat ca, odată cu semnarea procesului-verbal, să dea o declarație scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul respectiv.

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.

29. Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoștințează imediat organele de urmărire penală.

30. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut [...].

31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei **copii de pe documentul existent la unitatea emitentă**. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult **10 zile de la primirea cererii**, documentul reconstituit.

32. Documentele reconstituite vor purta în mod **obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea**.

**Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.[...] »**

Intrucât copia xerox a facturii din aprilie 2005 nu constituie document reconstituit în termenul legal, rezulta ca petentul nu a respectat prevederile legale privind justificarea

deduceri taxei pe valoarea adaugata, fapt pentru care contestatia a fost respinsa ca neintemeiata la acest capat de cerere.

**De asemenea, a fost supusa solutionarii masura de colectare a TVA pentru operatiuni efectuate la un imobil situat in Turcia.**

**In fapt**, organul de control a colectat suplimentar TVA aferenta contravalorii prestarilor de servicii ce au fost executate unui beneficiar din Turcia in baza contractului din 2006.

Datorita faptului ca petenta **nu dispunea de utilajele si personalul necesar in vederea realizarii obiectivelor prevazute in contract**, a incheiat un alt contract de prestari de servicii cu un prestator intern, care i-a facturat petentei contravaloarea prestarii de servicii, deoarece petentul este titular de contract in relatia cu beneficiarul din Turcia. Societatea contestata a facturat, in iulie si august 2006, contravaloarea lucrarilor catre beneficiarul din Turcia.

Organul de control considera ca pentru aceste operatiunile de dragaj, facturate de prestatorul intern catre petent, refacturate de agentul economic verificat catre beneficiarul din Turcia, petenta nu beneficiaza de prevederile art.133 (2) lit.d) din Codul fiscal. Serviciile facturate catre beneficiarul din Turcia sunt considerate de organul de control ca se incadreaza in prevederile art.133(1) din Codul fiscal, conform carora locul prestarii este considerat a fi locul unde prestatorul isi are sediul activitatii economice, sustinand ca nu se regasesc in exceptiile prevazute de art.133(2) din Codul fiscal.

Asa cum rezulta si din adresa MFP, locul prestarii stabilit conform art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, trebuie sa fie acelasi, atat in situatia in care prestatorul este partenerul intern, cat si in situatia in care prestatorul este petentul.

In conformitate cu prevederile pct.12 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, pentru aceste servicii, desfasurate de petent asupra unui bun imobil din apele teritoriale ale Turciei, prestatorul roman are drept de deducere potrivit art.145 (4) lit.b) din Codul fiscal.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(5) si (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, care stipuleaza:

„(5) Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.

(6) În cazul prestării unui serviciu de către mai multe persoane impozabile, prin tranzacții succesive, fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.”

In conformitate cu art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile ulterioare aplicabile pana la 31.12.2006 inclusiv, „(2) Prin excepție de la alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde bunul imobil este situat, pentru prestările de servicii efectuate în legătură directă cu un bun imobil [...]”.

Intrucat serviciile facturate sunt executate asupra unui bun imobil situat in Turcia, rezulta ca operatiunea se incadreaza la art.133(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, deoarece prestatiile facturate de catre petent catre beneficiarul turc sunt servicii de dragaj efectuate in Turcia, legatura directa a serviciilor de dragaj fiind stabilita intre petent si beneficiarul din Turcia prin intermediul contractului din 2006, chiar daca respectivele servicii de dragaj au fost executate efectiv de un prestator intern care le-a facturat catre petent. Ca urmare, contestatia a fost admisa ca intemeiata la acest capat de cerere.