



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.3/08.01.2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA SA
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de A.F.P. - Structura Administrării-Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța prin adresa nr...../24.11.2008 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../25.11.2008 cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA SA**, cu sediul în Stațiunea Mamaia, Hotel, jud. Constanța, CUI RO

Contestația are ca **obiect** măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr...../21.10.2008, emisă de A.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din data de 21.10.2008.

Cuquantumul sumei contestate este de lei (..... lei + lei + lei + lei), reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Referitor la termen, se constată că aceasta **a fost depusă în termenul** prevăzut la art.207(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în 2007.

Astfel, Decizia de impunere nr...../21.10.2008 împreună cu Raportul de inspecție fiscală din data de 21.10.2008 au fost comunicate societății la data de 21.10.2008 (conform anexa 8 anexată la dosarul contestației), iar contestația a fost depusă în data 20.11.2008, prin reprezentantul legal, fiind înregistrată la A.F.P. - S.A. - A.I.F. Constanța, sub nr.....

În speță, se reține că sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, astfel încât Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la A.F.P. - Constanța - S.A. - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr...../20.11.2008, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../25.11.2008, S.C. CONSTANTA SA a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../21.10.2008 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 21.10.2008, pentru suma de lei lei, invocând următoarele motive:

1).Referitor la constatările punctului 1 din R.I.F, privind suma de lei reprezentând TVA fără drept de deducere:

Prin Raportul de inspecție din data de 21.10.2008 organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă totală de **lei** înscrisă în facturile nr.....,,,, emise în data de 14.10.2003 de către S.C. R..... SRL, invocând prevederile art.24 alin.1 lit.a din Legea nr.345/2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, coroborat cu art.9 punctul 7 lit.s din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Petenta contestă această măsură, motivând următoarele:

Față de prevederile stipulate la art.24(1),a), art.22(1), (4)a), (5),a) din Legea nr.345/2002, coroborate cu art.62 (1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, petenta precizează că nicăieri nu se menționează că pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții, justificarea acestora se face în baza „*situațiilor de lucrări sau deviz*”, așa cum prevede în mod obligatoriu Codul fiscal în prezent.

Totodată, contestatoarea consideră că nu se impune coroborarea textelor de lege menționate mai sus, cu art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, deoarece toate facturile menționate în raportul de inspecție au fost înregistrate de societate ca investiții, în contul “231 - investiții în curs”.

În plus, petenta menționează că toate facturile au înscris categoria de lucrări și locul unde au fost executate în structura hotelului.

Pentru motivele invocate, societatea concluzionează că deductibilitatea TVA aferentă acestor lucrări se face pe bază de facturi și nu pe baza situațiilor de lucrări, așa cum au stabilit organele de inspecție, contestând astfel măsura de neacordarea deductibilității de TVA, pentru suma de **lei**.

2) Referitor la suma de **lei**, reprezentând TVA aferentă facturilor nr...../14.10.2003, nr...../29.10.2003 și nr...../02.12.2003, emise de către S.C. R..... SRL București, reprezentând servicii de administrare, petenta motivează:

În drept, invocă prevederile art.24(1),a), art.22(1), (4)a), (5),a) din Legea nr.345/2002, coroborate cu art.62 (1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, coroborate cu art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și pct.9.14 din H.G.nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Față de prevederile legale invocate, societatea precizează că, în fapt, facturile în cauză au fost emise de către S.C. R..... SRL în baza unui contract de prestări servicii, respectiv contractul de administrare FN din 01.06.2003 iar justificarea prestației se face atât prin facturile emise de furnizor, cât și prin documentele existente în evidențele societății. Astfel, societatea deține o serie de documente prin care poate dovedi prestarea serviciilor, respectiv semnarea declarațiilor fiscale, semnarea situațiilor financiare anuale, semnarea contractelor de muncă, a notelor de comandă, hotărâri AGA, documente ce se încadrează în categoria „*orice alte materiale corespunzătoare*”, prevăzute la

pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Totodată, petenta menționează că a fost reprezentată de către S.C. R..... SRL în calitate de „administrator”, cu ocazia controlului efectuat în vederea rambursării de TVA solicitată anterior de societate, fapt consemnat de organul de control în Procesul verbal din data de 21.11.2003.

Faptul că în această perioadă societatea a avut director general și director economic, petenta nu consideră a fi relevant, iar față de aspectul că societatea a înregistrat „pierdere”, precizează că acesta a fost motivul pentru care s-a reziliat contractul de administrare.

În acest context, petenta consideră că îndeplinește condițiile de deducere a TVA în sumă de lei.

3) Referitor la suma de lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr...../24.09.2005, emisă de către S.C. S..... SRL București, reprezentând servicii de administrare, petenta motivează:

În drept, invocă prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu art.145 alin.3 și 8 din Codul fiscal.

Față de prevederile legale invocate, societatea precizează că, în fapt, factura în cauză a fost emisă de către S.C. S..... SRL în baza unui contract de prestări servicii, respectiv contractul de administrare FN din 15.12.2003, iar justificarea prestației se face atât prin factura emisă de furnizor, cât și prin documentele existente în evidențele societății. Astfel, societatea deține o serie de documente prin care poate dovedi prestarea serviciilor, respectiv semnarea declarațiilor fiscale, semnarea situațiilor financiare anuale, semnarea contractelor de muncă, a notelor de comandă, hotărâri AGA, documente ce se încadrează în categoria „orice alte materiale corespunzătoare”, prevăzute la pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta mai susține că necesitatea serviciilor de administrare a fost impusă de nevoile reale ale societății în perioada respectivă, și anume redresarea activității societății și obținerea de rezultate pozitive.

Faptul că în această perioadă societatea a avut director general și director economic, petenta nu consideră a fi relevant, iar față de aspectul că societatea a înregistrat „pierdere”, precizează că acesta a fost motivul pentru care s-a reziliat contractul de administrare.

În acest context, petenta consideră că îndeplinește condițiile de deducere a TVA în sumă de lei.

4) Cu privire la suma de lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare întrucât societatea nu a realizat venituri în perioada ianuarie-iunie 2008, petenta motivează:

Faptul că societatea nu a realizat venituri în perioada ianuarie-iunie 2008 nu poate constitui un motiv de neacordare a

dreptului de deducere a TVA, întrucât conform art.134² alin.2 lit a) exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi.

Un alt argument pe care contestatara îl aduce în sprijinul acțiunii sale este că nicăieri în codul fiscal nu se face referire la faptul că dacă o societate nu realizează venituri într-o anumită perioadă, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acelei perioade.

Petenta mai susține că, întrucât societatea se află într-un proces de modernizare, s-au luat măsuri de protejare a patrimoniului împotriva degradării. În acest sens, a continuat relațiile comerciale cu diverși furnizori de utilități, respectiv energie, apa, gaze, telefonie.

Pe de altă parte, mai susține că societatea a obținut doar sporadic venituri prin închirierea unor active, pentru perioade scurte de timp, acestea reprezentând o sursă de acoperire a unor cheltuieli necesare menținerii patrimoniului, respectiv utilități, pază, chirii, transport, combustibil, audit.

Pentru argumentele expuse, contestatara consideră că societatea a realizat operațiuni taxabile și, în consecință, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Având în vedere motivele expuse, **S.C. CONSTANTA SA** solicită admiterea contestației, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale stabilite în Decizia de impunere nr...../21.10.2008, emisă în baza Raportului de inspecție din data de 21.10.2008.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 21.10.2008, organele fiscale din cadrul A.F.P. - S.A. - A.I.F. Constanța au efectuat un control de fond la S.C. CONSTANTA SA, obiectul inspecției fiind rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată solicitată prin decontul TVA nr...../25.07.2008, în sumă de lei.

Potrivit constatărilor organului de inspecție consemnate în Raportul de inspecție din data de 21.10.2008, a rezultat că în perioada verificată, respectiv noiembrie 2003-iunie 2008, suma de lei nu poate beneficia de dreptul de deducere, fiind respinsă la rambursare.

Prin cererea formulată, S.C. CONSTANTA SA contestă numai suma de lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu îndeplinește condițiile de deducere, astfel:

1) Suma de lei reprezintă TVA aferentă facturilor nr.....,,,, emise în data de 14.10.2003 de către S.C. R..... SRL pentru lucrări de construcții.

Întrucât pentru aceste servicii societatea nu a prezentat contracte sau devize de lucrări, organele de inspecție fiscală au stabilit că efectuarea acestor lucrări nu se justifică, motiv pentru care, această sumă nu îndeplinește condițiile de deducere în temeiul art.24 (1) a) din Legea nr.345/2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, coroborată cu art.9 pct.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

2) Suma de lei, reprezentând TVA aferentă facturilor nr..... din data de 14.10.2003, nr..... din data de 29.10.2003 și nr..... din data de 02.12.2003, emise de către S.C. R..... SRL București, pentru „servicii de administrare”.

Societatea a prezentat contractul de administrare FN din 01.06.2003, fără situații de lucrări și rapoarte de lucru prin care să justifice necesitatea efectuării acestor servicii.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în aceeași perioadă, societatea avea numit director general și director economic.

În plus, conform contractului încheiat între cele două părți, la art.6 alin.2 se prevede obținerea de rezultate financiare pozitive, ori la sfârșitul anului 2003, societatea a înregistrat o pierdere în sumă de lei.

Urmare constatărilor efectuate, organele de inspecție au stabilit că prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, societatea a încălcat prevederile art.24 alin.1 lit.a) din Legea 345/2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, coroborat cu art.9 pct.7 lit.s) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

3) Suma de lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr..... din data de 24.09.2005, în valoare totală de lei, emise de către S.C. S..... SRL București, pentru „servicii de administrare”.

Societatea a prezentat contractul de administrare FN din 15.12.2003, fără situații de lucrări și rapoarte de lucru prin care să justifice necesitatea efectuării acestor servicii.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în aceeași perioadă, societatea avea numit director general și director economic.

În plus, conform contractului încheiat între cele două părți, la art.6 alin.2 se prevede obținerea de rezultate financiare pozitive, ori la sfârșitul anului 2004 societatea a înregistrat pierdere.

Urmare constatărilor efectuate, organele de inspecție au stabilit că prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 din Legea 571/2003, republicată, privind Codul fiscal, pct.48 din H.G. nr.44/2004, coroborat cu art.145 alin.3 și 8 din Codul fiscal.

4) În perioada ianuarie 2008-iunie 2008, societatea a dedus TVA în sumă de lei, fără să fi realizat venituri. În concluzie, organele de inspecție au stabilit că această sumă se respinge la rambursare deoarece nu este aferentă unor operațiuni impozabile conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare constatărilor menționate, în baza Raportului de inspecție din data de 21.10.2008 a fost emisă Decizia de impunere nr...../21.10.2008, pentru suma totală de lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, din care societatea a contestat suma de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere susținerile părților și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Termenul de soluționare a fost întrerupt prin Adresa nr...../11.12.2008, transmisă societății CONSTANTA SA, prin care se solicită precizarea sumei contestate.

Prin Adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../19.12.2008, petenta precizează că suma contestată este lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Constanța - S.A.I.F. au efectuat un control la S.C. CONSTANTA SA SRL, care a avut ca obiect soluționarea cererii de rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, solicitată prin decontul TVA nr...../25.07.2008, în sumă de lei.

Urmare inspecției fiscale, a fost emisă Decizia de impunere nr...../21.10.2008 în baza Raportului de inspecție din data de 21.10.2008, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, fiind respinsă la rambursare.

Prin cererea înregistrată la A.F.P. - S.A.I.F. Constanța, S.C. CONSTANTA SA a formulat contestație împotriva sumei de lei.

Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea măsurii privind respingerea la rambursare a TVA aferentă perioadei 2003-2008, în sumă de lei.

1) Referitor la suma de lei reprezentând TVA aferentă facturilor nr.....,,,,, emise în data de 14.10.2003 de către S.C. R..... SRL pentru lucrări de construcții:

În fapt, societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei facturată de prestatorul S.C. R..... SRL.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă această sumă, în baza prevederilor art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002, republicată, coroborat cu art.9 pct.7 lit.s) din Legea nr.414/2002, privind impozitul pe profit, constatând că societatea nu a prezentat contract pentru serviciile prestate iar prestarea efectivă a serviciilor nu a fost justificată pe bază de situații de lucrări, devize etc.

Societatea contestă măsura privind neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, facturată de prestatorul S.C. R..... SRL. Astfel, S.C. CONSTANTA SA arată că prevederile art.24(1)a), art.22(1), (4)a), (5)a) din Legea nr.345/2002, coroborate cu art.62 (1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, nu menționează că pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții justificarea acestora se face în baza „situațiilor de lucrări sau deviz”, așa cum prevede în mod obligatoriu Codul fiscal în prezent.

Totodată, contestatoarea consideră că nu se impune coroborarea textelor de lege menționate mai sus, cu art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, deoarece toate facturile menționate în raportul de inspecție au fost înregistrate de societate ca investiții, în contul "231 - investiții în curs".

În drept, pentru perioada anului 2003, speței îi sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.345/2002 republicate, privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv:

ART. 13

„(1) Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:

a) persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiuni taxabile;”

ART. 14: „Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”

ART. 16:

„(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”

Din interpretarea textelor de lege invocate, rezultă că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă la beneficiari în momentul în care aceasta este colectată de prestatorii de servicii.

Cu privire la „Regimul deducerilor”, art.22 prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

[...]

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz:

ART. 24

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus se reține faptul că Legea nr.345/2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, a prevăzut că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA (exigibilă la momentul nașterii faptului generator), contribuabilul trebuie să justifice că prestările de servicii i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său.

În speță, din documentele dosarului se reține că suma de lei, reprezentând TVA, este aferentă unor facturi fiscale emise de

către S.C. R..... SRL, în luna octombrie 2003, pentru "lucrări de construcții".

Se reține că organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilind că aceasta nu îndeplinește condițiile de deducere, întrucât societatea nu a prezentat contracte încheiate cu prestatorul, condiție prevăzută de Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vederea deducerii cheltuielilor la calculul profitului impozabil.

Din susținerea petentei rezultă că facturile menționate au fost înregistrate de societate în cont "231 - investiții în curs" și nu pe cheltuieli, fără ca aceste sume să influențeze calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție nu precizează dacă contravaloarea acestor lucrări a fost inclusă sau nu în cheltuielile de investiții sau de circulație, după caz, respectiv dacă aceste costuri au influențat calculul profitului impozabil, astfel încât condiția impusă la art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, să poată fi aplicată în cazul în speță.

În plus, din actul de inspecție rezultă că suma de lei, reprezentând TVA, este compusă din:

- lei - aferentă facturii/14.10.2003;
- lei - aferentă facturii/14.10.2003;
- lei - aferentă facturii/14.10.2003;
- lei - aferentă facturii/14.10.2003;
- lei - aferentă facturii/14.10.2003;
- lei - aferentă facturii/14.10.2003.

Astfel, se reține că facturile menționate mai sus, cu excepția facturii nr...../14.10.2003, au înscrisă o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei.

Ori, potrivit art.29 lit.B din Legea nr.345/2002, aplicabilă în perioada decembrie 2003, cu privire la întocmirea documentelor, persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile au următoarele obligații:

"a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. Primirea și înregistrarea în

contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;"

Astfel că, deși organele de inspecție fiscală invocă nerespectarea art.24 alin.1 lit.a din Legea nr.345/2002, care precizează că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzută la art.22 alin.(5) lit.a), orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu „facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată”, nu fac nici o referire la calitatea facturilor ca document legal aprobat, la modul de completare prevăzut la art.29 lit.B din lege, și nici de existența copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală contestat se reține că singurul argument adus de organul de inspecție în fundamentarea măsurii dispuse îl reprezintă faptul că, suma totală de **lei** nu îndeplinește condițiile de deducere, deoarece efectuarea acestor operațiuni nu se justifică, întrucât societatea nu a prezentat contract pentru serviciile prestate și nici deviz de lucrări, condiție prevăzută în materia impozitului pe profit, nu a TVA.

Această afirmație a organului de inspecție este contrazisă de afirmația petentei, potrivit căreia facturile de lucrări construcții au fost înregistrate în evidența contabilă ca investiții în curs - cont 231, situație în care nu a influențat calculul profitului impozabil.

Ori în speță, așa cum am mai subliniat, organul de control nu face nici o mențiune cu privire la acest aspect.

Pe de altă parte, referitor la TVA, din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține că măsura dispusă de organele de inspecție fiscală nu este suficient motivată, deoarece, în speță, nu s-a verificat exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la prestatorul de servicii, societatea R..... SRL din București.

Astfel, referitor la regimul deducerilor, art.59 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

"Taxa pe valoarea adăugată este deductibilă la beneficiari în momentul în care aceasta este exigibilă la furnizori și/sau prestatori, cu excepțiile prevăzute la art.22 alin.(2) din lege".

În conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice momentul în care furnizorul S.C. R..... SRL avea obligația achitării la buget a TVA colectate (exigibilitatea), față de care se putea aprecia și dreptul la deducere al cumpărătorului.

Ori, organele de inspecție fiscală nu au întreprins demersuri pentru a verifica realitatea operațiunilor economice evidențiate în cele 6 facturi fiscale emise de către S.C. R..... SRL.

În această situație, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la îndeplinirea sau neîndeplinirea de către petentă a condițiilor impuse de legislația în materie de T.V.A., pentru exercitarea dreptului de deducere.

În consecință, având în vedere motivele expuse, se reține că măsura aplicată de organele de inspecție în temeiul dispozițiilor legale invocate nu este suficient argumentată, fapt pentru care se va desființa parțial actul de control în ce privește capătul de cerere contestat, urmând a se reanaliza deductibilitatea T.V.A. în sumă de lei, având în vedere documentele invocate de petentă precum și aspectele semnalate în cuprinsul prezentei decizii.

La reverificare se va avea ca obiectiv faptul că, orice societate are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate, dacă demonstrează cumulativ:

- 1.că acestea i-au fost executate;
- 2.dacă pentru facturile cu TVA mai mare de 50 milioane prezintă certificat de plătitor TVA;
- 3.dacă la verificarea încrucișată se constată că TVA a fost colectată de furnizorul serviciului.

2) Cu privire la suma de lei, reprezentând TVA aferentă facturilor nr..... din data de 14.10.2003, nr..... din data de 29.10.2003 și nr..... din data de 02.12.2003, emise de către S.C. R..... SRL București, pentru „servicii de administrare”, se reține:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a justificat necesitatea efectuării serviciilor de administrare efectuate de către S.C. R..... SRL prin contractul de administrare FN din 01.06.2003, în condițiile în care, în aceeași perioadă, societatea avea numit director general și director economic.

În plus, art.6 alin.2 din contractul menționat nu a fost respectat, întrucât la sfârșitul anului 2003 societatea a înregistrat o pierdere în sumă de lei ron, în condițiile în care, potrivit acestui articol, se prevede obținerea de rezultate financiare pozitive (profit).

Urmare constatărilor efectuate, organele de inspecție au stabilit că prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, societatea a încălcat prevederile art.24 alin.1 lit.a) din Legea 345/2002, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, coroborat cu art.9 pct.7 lit.s) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

Petenta contestă această măsură, argumentând că nu este relevant faptul că societatea a avut director general și director economic în perioada verificată, iar înregistrarea pierderii financiare la sfârșitul anului 2003 a constituit principalul motiv de reziliere a contractului de administrare.

În plus, față de afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia, pentru serviciile prestate, societatea nu prezintă situații de lucrări și rapoarte de lucru care să justifice efectuarea acestor servicii, petenta susține că la nivelul societății există o mulțime de documente care atestă

prestarea serviciilor de administrare (semnarea declarațiilor fiscale, semnarea situațiilor financiare anuale, semnarea contractelor de muncă, a notelor de comandă, hotărâri AGA etc.), care pot fi asimilate sintagmei „orice alte materiale corespunzătoare”, din textul legal stipulat la pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Totodată, petenta menționează că a fost reprezentată de către S.C. R..... SRL în calitate de „administrator”, cu ocazia controlului efectuat în vederea rambursării de TVA solicitate anterior de societate, fapt consemnat de organul de control în Procesul verbal din data de 21.11.2003.

În acest context, petenta consideră că îndeplinește condițiile de deducere a TVA în sumă de lei.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art.22 (4) a) și art.24 (1) a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează:

Art.22

„[...]”

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;”

Art.24

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”

În speță, se reține că S.C. CONSTANTA SA a dedus suma de lei, reprezentând TVA, aferentă următoarelor facturi emise de către S.C. R..... SRL, în baza contractului de administrare FN din 01.06.2003:

-..... lei, TVA aferentă facturii nr...../14.10.2003;

-..... lei, TVA aferentă facturii nr...../29.10.2003;

-..... lei, TVA aferentă facturii nr...../02.12.2003.

Organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de deducere deoarece efectuarea acestor operațiuni nu se justifică, societatea având, în perioada verificată, numiți director general și director economic, precum și pentru faptul că societatea nu a înregistrat rezultate financiare pozitive la sfârșitul anului 2003, prevedere stipulată în contract la art.6, alin.2. Totodată, societatea nu a prezentat situații de lucrări și rapoarte care să justifice efectuarea acestor lucrări.

În cazul în speță, se reține că organele de inspecție nu au motivat suficient măsura stabilită, din următoarele considerente:

1). În actul de inspecție contestat, nu se precizează dacă facturile menționate sunt sau nu documente legal aprobate, emise de persoane impozabile înregistrate ca plătitor de TVA, având în vedere faptul că pentru facturile nr...../14.10.2003 și nr...../02.12.2003, petenta avea obligația conform art.29-B lit.a)

și b) din Legea nr.345/2002, să prezinte o copie de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului, în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv.

2). În plus, argumentul invocat privind faptul că societatea avea numiți director general și director economic în perioada derulării contractului de administrare, sugerând că aceste funcții se exclud, nu poate fi reținut în soluționarea cauzei, având în vedere că S.C. CONSTANTA SA este o societate pe acțiuni, iar conform art.143 din Legea nr.31/1990, republicată, privind societățile comerciale, „*consiliul de administrație poate delega conducerea societății unuia sau mai multor directori, numind pe unul dintre ei director general*”.

3). Deasemenea, faptul că societatea a înregistrat pierdere la sfârșitul exercițiului financiar, anulează dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor sale taxabile.

4). Totodată, petenta invocă în apărarea cauzei existența la societate a unor documente justificative care atestă efectuarea serviciilor și care pot fi incluse în categoria „alte materiale corespunzătoare”, în vederea verificării prestației, conform pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, cât și faptul că la un control anterior, societatea a fost reprezentată de către S.C. R..... SRL în calitate de administrator, ori organele de inspecție nu fac nici o mențiune în actul contestat, privind aceste aspecte.

5).Deoarece organele de inspecție fiscală nu au întreprins demersuri pentru a verifica exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la prestatorul de servicii și, implicit, realitatea operațiunilor economice evidențiate în cele 3 facturi fiscale emise de către societatea R..... SRL din București, se constată că măsura stabilită este insuficient motivată.

În această situație, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la îndeplinirea sau neîndeplinirea de către petentă a condițiilor impuse de legislația în materie de T.V.A., pentru exercitarea dreptului de deducere.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele expuse, se reține că măsura aplicată de organele de inspecție în temeiul dispozițiilor legale invocate nu este argumentată, fapt pentru care se va **desființa parțial** actul de inspecție în ce privește capătul de cerere contestat, urmând a se reanaliza deductibilitatea T.V.A. în sumă de **lei**, având în vedere documentele invocate de petentă precum și aspectele semnalate în cuprinsul prezentei decizii, în vederea justificării măsurii stabilite.

La reverificare se va avea ca obiectiv faptul că orice societate are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate, dacă demonstrează cumulativ:

1.dacă pentru facturile cu TVA mai mare de 50 milioane lei, prezintă certificat de plătitor TVA;

2.dacă la verificarea încrucișată se constată că TVA a fost colectată de furnizorul serviciului.

3) Cu privire la suma de lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr..... din data de 24.09.2005, în valoare totală de lei, emise de către S.C. S..... SRL București, pentru „servicii de administrare”, se reține:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a justificat necesitatea efectuării serviciilor de administrare efectuate de către S.C. S..... SRL București cu factura nr...../24.09.2005, emisă în baza contractului de administrare FN din 15.12.2003, în condițiile în care, în aceeași perioadă societatea avea numit director general și director economic.

În plus, art.6 alin.2 din contractul menționat nu a fost respectat, întrucât la sfârșitul anului 2004 societatea a înregistrat pierdere, în condițiile în care, potrivit acestui articol, se prevede obținerea de rezultate financiare pozitive la sfârșitul anului.

Urmare constatărilor efectuate, organele de inspecție au stabilit că prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal, și pct.48 din H.G./2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.145 alin.(3) și (8) din Legea nr.571/2003.

Petenta contestă această măsură, argumentând că nu este relevant faptul că societatea a avut director general și director economic în perioada verificată, iar înregistrarea pierderii financiare la sfârșitul anului 2004 a constituit principalul motiv de reziliere a contractului de administrare.

În plus, față de afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia, pentru serviciile prestate, societatea nu prezintă situații de lucrări și rapoarte de lucru care să justifice efectuarea acestor servicii, petenta susține că la nivelul societății există o mulțime de documente care atestă prestarea serviciilor de administrare (semnarea declarațiilor fiscale, semnarea situațiilor financiare anuale, semnarea contractelor de muncă, a notelor de comandă, hotărâri AGA etc.), care pot fi asimilate sintagmei „orice alte materiale corespunzătoare”, din textul legal stipulat la pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În acest context, petenta consideră că îndeplinește condițiile de deducere a TVA în sumă de lei.

În drept, pentru perioada septembrie 2005, speței îi sunt aplicabile dispozițiile Codului fiscal, astfel:

Art.21 alin.(4) lit.m) prevede:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal la pct.48, precizează:

48. „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Art.145 alin.(3) din legea nr.571/2003, prevede:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

- a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru serviciile care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

- (8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul dintre următoarele documente:

- a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru serviciile care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art.155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoare adăugată.”

Astfel, potrivit dispozițiilor Codului fiscal, dreptul de deducere presupune ca persoana impozabilă să fie înregistrată ca plătitor de TVA, să realizeze operațiuni taxabile, iar TVA dedusă să fie aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării de operațiuni taxabile.

În speță, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că petenta a prezentat contractul de administrare FN din 15.12.2003 încheiat cu S.C. S..... SRL București, în baza căruia prestatorul a emis factura fiscală nr...../24.09.2005, fiind astfel respectate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal.

Totodată, petenta invocă în apărarea cauzei existența la societate a unor documente justificative care atestă efectuarea serviciilor și care pot fi incluse în categoria „alte materiale corespunzătoare”, în vederea verificării prestației, conform pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În actul de inspecție contestat nu se precizează dacă facturile menționate sunt sau nu documente legal aprobate, emise de persoane impozabile înregistrate ca plătitor de TVA, având în vedere prevederile art.145(8) coroborat cu art.155(8) din aceeași lege, cu privire la informațiile pe care trebuie să le cuprindă o factură fiscală.

În plus, argumentul invocat de organele de inspecție, privind faptul că societatea avea numit director general și director economic în perioada derulării contractului de administrare, nu poate fi reținut în soluționarea cauzei, având în vedere că S.C. CONSTANTA SA este o societate pe acțiuni, iar conform art.143 din Legea nr.31/1990, republicată, privind societățile comerciale, „consiliul de administrație poate delega conducerea societății unuia sau mai multor directori, numind pe unul dintre ei director general”.

Deasemenea, nu este prevăzut nici unde în legislație că pierderea înregistrată la sfârșitul exercițiului financiar anulează dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, aferentă operațiunilor sale taxabile.

Reiese că organele de inspecție fiscală nu au întreprins demersuri pentru a verifica dacă operațiunea economică reflectată în factura fiscală nr...../24.09.2005v emisă de către societatea S..... SRL din București este reală și furnizorul de servicii a colectat taxa pe valoarea adăugată (prin verificare încrucișată), motiv pentru care măsura stabilită este insuficient motivată.

În această situație organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la îndeplinirea sau neîndeplinirea de către petentă a condițiilor impuse de legislația în materie de T.V.A., pentru exercitarea dreptului de deducere.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele expuse, se reține că nu este suficient argumentată măsura stabilită de organele de inspecție, fapt pentru care se va **desființa parțial** actul de inspecție în ce privește capătul de cerere contestat, urmând a se reanaliza deductibilitatea T.V.A. în sumă de lei, având în vedere documentele invocate de petentă, precum și aspectele semnalate în cuprinsul prezentei decizii.

4) Cu privire la suma de lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, se reține:

În perioada ianuarie 2008-iunie 2008, societatea a dedus TVA în sumă de lei, fără să fi realizat venituri. În concluzie, organele de inspecție au stabilit că această sumă se respinge la rambursare, deoarece nu este aferentă unor operațiuni impozabile conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestă această măsură, motivând că faptul că nu a realizat venituri în perioada ianuarie-iunie 2008 nu poate constitui un motiv de neacordare a dreptului de deducere a TVA, întrucât conform art.134² alin.2 lit.a), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, precum și că legislația în materie de TVA nu se face referire la faptul că dacă o societate nu realizează venituri într-o anumită perioadă, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acelei perioade.

Petenta argumentează că, societatea aflându-se într-un proces de modernizare, s-au luat măsuri de protejare a patrimoniului împotriva degradării. În acest sens, a continuat relațiile comerciale cu diverși furnizori de utilități, respectiv energie, apa, gaze, telefonie.

Pe de altă parte, mai susține că societatea a obținut doar sporadic venituri prin închirierea unor active, pentru perioade

scurte de timp, acestea reprezentând o sursă de acoperire a unor cheltuieli necesare menținerii patrimoniului, respectiv utilități, pază, chirii, transport, combustibil, audit, fără însă să depună și documente doveditoare în acest sens.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003:

"dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă".

Din acest text de lege rezultă cu claritate faptul că, orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă unui bun ce i-a fost livrat de o persoană impozabilă, cu condiția de a justifica că acel bun este destinat a fi utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al T.V.A.

În speță, se reține că petenta, deși afirmă că a obținut sporadic venituri, nu dovedește faptul că achizițiile efectuate în perioada ianuarie-iunie 2008 au fost în scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Afirmația că s-au efectuat cheltuieli în vederea protejării patrimoniului nu are relevanță în speța dedusă judecății, întrucât la data deducerii taxei, și respectiv la data solicitării rambursării acesteia, petenta nu a desfășurat activități. Ori, așa cum am mai arătat, condiția necesară impusă de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei aferente acestor achiziții este să se justifice că sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile.

Nedovedind acest lucru, petenta nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă achizițiilor pentru perioada ianuarie-iunie 2008 și, implicit, nu are nici dreptul la rambursare a taxei rezultată ca urmare a exercitării dreptului de deducere.

Pentru motivele expuse, se reține că este întemeiată legal măsura dispusă de organele de inspecție fiscală cu privire la respingerea dreptului de deducere și, implicit, de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei.

Având în vedere motivele prezentate, urmează să se **respingă ca neîntemeiată** legal contestația pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.210 și 216 alin.(1), (3), din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr...../21.10.2008, emisă în baza Raportului de inspecție din data de 21.10.2008, pentru suma totală de lei (..... lei + lei + lei) reprezentând TVA respinsă la rambursare

și recalcularea obligației bugetare reprezentând TVA, după caz, conform prevederilor prezentei decizii.

Rezultatul reverificării se va transmite și Serviciului Soluționare Contestații, în termen de 30 zile de la data primirii prezentei.

2. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale în cuantum de lei, reprezentând TVA fără drept de deducere.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art.218 alin.2 din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, și ale art.11(1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,
Bogdan Iulian Huțucă**

**SEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII
EMILIA CRÂNGUȘ**

P.F./4ex
05.01.2009