

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 85 din 26 februarie 2015

Cu adresa nr. /, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. /, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. S.A.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din emisă de A.J.F.P..*

Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr.

S.C. S.A. are domiciliul fiscal în, are codul unic de înregistrare fiscală nr., principalul domeniu de activitate fiind *"Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase"*.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut la art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX *"Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale"*.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] Nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în cuantum total de RON aferentă prestărilor de servicii de la societatea S.C. M S.R.L. [...]

Societatea îndeplinește în totalitate condiția principală și esențială pentru a putea deduce TVA aferentă acestor servicii deoarece acestea sunt achiziționate în folosul operațiunilor sale care dau drept de deducere.

De asemenea condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere așa cum sunt ele menționate de către Codul fiscal dar și de către Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt și ele îndeplinite în totalitate deoarece Societatea deține pentru serviciile achiziționate facturi care au fost emise respectând prevederile art. 155 alin. (5) Cod fiscal. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. / încheiat de reprezentanții A.J.F.P. la S.C. S.A. din, s-au stabilit următoarele:

"[...] În perioada 01.05 - 30.06.2014, din verificarea documentelor contabile [...] s-a stabilit că societatea a declarat TVA colectată în sumă de lei, TVA deductibilă în sumă de lei, rezultând TVA în sumă negativă de lei. [...]"

La control s-a stabilit TVA colectată în sumă de lei, TVA deductibilă în sumă de lei, rezultând TVA în sumă negativă de lei.

Având în vedere cele prezentate a rezultat diferența TVA în sumă de lei, datorată deducerii TVA din factura fiscală nr. / 01.05.2014 emisă de S.C. M S.R.L., reprezentând prestări servicii resurse umane, administrative, IT, acestea fiind enumerate în anexa la factură, fără a prezenta documente justificative, situații de lucrări, din care să reiasă concret serviciile efectuate și necesitatea efectuării unor astfel de achiziții, în folosul operațiunilor taxabile, încălcându-se astfel prevederile art. 145, alin.2, lit.a din Legea 571/2003 [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. /** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei mai 2014 - iunie 2014 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de S.C. S.A. pentru luna iunie 2014, prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de lei.

Față de TVA de recuperat în sumă de lei înregistrată de societate la data de 30.06.2014, solicitată la rambursare, la inspecția fiscală a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de lei (..... lei - lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este constituită din TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente necesitatea achizițiilor acestor servicii și prestarea lor efectivă.

* Societatea contestată sustine că serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile și acestea au fost justificate cu factura emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin. (5) din Codul fiscal.

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]"

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

a) operațiuni taxabile; [...].

Art. 146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, rezultă că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții (aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun / acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu) care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, în speță se rețin și prevederile pct.48 din Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care 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."

Se reține că, deși tratează impozitul pe profit, aceste norme legale fac corp comun cu prevederile care reglementează taxa pe valoarea adăugată. Potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

În același sens este și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție care, prin Decizia nr.1325/09.03.2012 a statuat că "persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate. [...]"

Ori, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei "serviciul să fie prestat", implică prezentarea dovezilor de prestare, a calității serviciilor prestate."

De asemenea, Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factură) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011, în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

"[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011

"[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

"[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42)."

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată 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).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

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

Precizăm că la dosarul contestației a fost anexată factura nr...../30.04.2014 emisă de S.C. M S.R.L., însoțită de un Raport de activitate pe luna aprilie 2014 și de un document intitulat "Timesheet Martifer Gestiuone și Servicii - April 2013 Services renderend to".

Însă, în raportul de activitate sunt descrise activități generice, respectiv: servicii IT (e-mail, FTP, Hardware, mentenanță, marketing, Software, telefonie mobilă); servicii administrative și juridice (consultanță juridică, efectuarea și verificarea documentelor legale cu privire la schimbările consiliului de administrare, depunerea dosarelor la autoritățile competente, trimiterea informațiilor despre noile modificări); servicii resurse umane (servicii de recrutare, administrarea personalului și evaluarea serviciilor, salarizare, training, alte rapoarte lunare solicitate de către unitățile comerciale); servicii taxe (corespondența cu autoritățile fiscale și depunerea dosarelor, sprijin în controalele autorităților fiscale).

Raportul de activitate nu cuprinde numele persoanelor implicate în prestarea respectivelor servicii, timpul alocat activității desfășurate pentru beneficiar și, de asemenea, serviciile respective nu sunt justificate cu documente din care să rezulte prestarea lor efectivă și necesitatea lor în folosul operațiunilor taxabile ale societății agricole.

Documentul intitulat "*Timesheet Martifer Gestione și Servicii - April 2014 Services renderend to*" reprezintă un tabel în care s-a înscris: un număr de 8 persoane având funcții de funcționar administrativ, șef serviciu IT, administrator rețea, consilier juridic, referent resurse umane, inspector resurse umane, manager resurse umane, consultant fiscal; un număr de ore lucrate de fiecare persoană în luna aprilie 2014; tariful orar pentru fiecare persoană; costul total și aprobarea managerului.

Astfel, nici din acest document nu rezultă concret care au fost serviciile efectiv prestate pentru societatea verificată și dacă aceste servicii au fost necesare activității taxabile desfășurate de societatea beneficiară.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de prestări servicii de la societatea M S.R.L., întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente natura serviciilor achiziționate, necesitatea achizițiilor de servicii, precum și prestarea efectivă a acestora.

Simpla deținere a unui contract de prestări servicii și existența unei facturi nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile contractate au fost și executate, legiuitorul prevăzând obligația beneficiarului de a deține documente doveditoare pentru prestarea serviciilor înregistrate pe cheltuieli.

Astfel, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, societatea contestatară nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de S.C. S.A. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,