

DECIZIA nr 267/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 5 a Finantelor Publice, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x/**28.08.2013**, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **29.07.2013**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei reprezentand TVA;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta facturilor de servicii de la subcontractori :

In conformitate cu prevederile contractelor incheiate intre X si acesti subcontractori, activitatea acestora din urma a fost realizata potrivit obligatiilor impuse prin caietul de sarcini. Se poate stabili acest lucru avand in vedere prevederile propriu-zise ale contractelor si continutul livrabilelor/rapoartelor furnizate de acesti subcontractori.

Chiar daca livrabilele au fost incomplete, acestea au fost realizate pentru derularea activitatilor xlui. Caracterul incomplet trebuie interpretat la nivelul intregului obiect al contractului incheiat cu X, care nu a fost realizat in proportie de 100%, dar activitatile recunoscute de X au fost realizate de respectivii subcontractori, in caz contrar neputand fi livrat niciun document, caz in care realizarea contractului ar fi fost de 0%.

Plata se efectua in functie de punerea la dispozitia beneficiarului a unor documente care erau intocmite pe baza activitatilor derulate de subcontractori, astfel: plata intermediara se baza pe aprobarea raportului final de fezabilitate, proiectarea tehnica a relocarilor/ protejarea utilitatilor, iar plata valorii reziduale se bazeaza pe aprobarea raportului final.

2. Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei) aferenta achizitiilor de servicii de cazare, de obiecte de inventar si de alte bunuri si servicii:

XI a fost constituit sub forma unei asocieri fara personalitate juridica. Lipsa personalitatii juridice atrage de drept imposibilitatea angajarii vreunei persoane ca salariat al asocierii.

In executarea contractului incheiat cu x, fiecare dintre membrii asocierii au pus la dispozitie o serie de experti, angajati ai membrilor x care se deplasau periodic in Romania pentru efectuarea diferitelor sarcini si activitati din cadrul x.

Aceste obligatii erau prevazute in mod clar in caietul de sarcini al licitatiei.

In vederea indeplinirii obligatiilor stipulate in caietul de sarcini, x a inchiriat o locatie adecvata si a inteles sa furnizeze personalul prin intermediul SC X SRL, in baza Conventiei incheiata la data de x care avea ca obiect furnizarea serviciilor privind asigurarea de echipamente de birou, echipamente hardware, programe de calculatoare, personal, servicii de contabilitate.

Serviciile de cazare se impunea a fi efectuate avand in vedere ca expertii implicati in proiect nu detineau sub nicio forma vreo locuinta in Romania.

In concluzie, xl solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei reprezentand TVA;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei (x + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara are dreptul de deduce taxa pe valoarea adăugată in suma totala de x lei, în condițiile în care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

În fapt, X a lansat o invitatie cu scopul de a numi un consultant si un proiectant care sa furnizeze servicii profesionale pentru „asistenta tehnica pentru pregatirea pachetului de proiecte pentru tronsonul de drumuri finantate din x – Detalii de executie, documentele de oferta pentru orasele x.

x impreuna cu x si x au convenit sa formeze o asociere („joint venture”) care poarta denumirea X pentru a furniza serviciile de inginerie profesionala mentionate mai sus.

XI X si-a propus realizarea obiectivelor din contractul de servicii nr. X incheiat cu X. Pentru realizarea obiectivelor contractului anterior mentionat, XI X a incheiat o serie de contracte de prestari servicii cu diversi subcontractori.

Organele de control din cadrul AS5FP au efectuat control la X, cu privire la DNOR nr. x, pentru perioada 31.05.2007 - 31.08.2011, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei reprezentand TVA;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

Din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din:

- x lei (x lei – x lei) – TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la subcontractori care nu au fost refacturate catre X, potrivit dispozitiilor art. 145 alin 2 lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta achizitiilor de diverse consumabile, obiecte de inventar, reparatii si piese auto si servicii, pe motiv ca pe perioada verificata, xl nu a avut personal angajat, iar factura reprezentand salarii si taxe salariale primita de SC X X SRL nu este insotita de documente justificative in legatura cu numarul de personal si calificarea acestora, continutul serviciilor care au fost prestate de acestia, care ar justifica necesitatea acestor achizitii;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta serviciilor de cazare, intrucat xl nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile.

În drept, in conformitate cu dispozitiile art. 145 alin. 1 si 2 lit.a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„**Art. 145. - (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. 146. - (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 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 [...]"

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este

inregistrata taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.**

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.** In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata

sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Trebuie retinut si faptul ca principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul ***luptei impotriva*** fraudei, a evaziunii fiscale si a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din:

- x lei (x lei – x lei) – TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la subcontractori care nu au fost refacturate catre X, potrivit dispozitiilor art. 145 alin 2 lit. a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta achizitiilor de diverse consumabile, obiecte de inventar, reparatii si piese auto si servicii, pe motiv ca pe perioada verificata, xl nu a avut personal angajat, iar factura reprezentand salarii si taxe salariale primita de SC X X SRL nu este insotita de documente justificative in legatura cu numarul de personal si calificarea acestora, continutul serviciilor care au fost prestate de acestia, care ar justifica necesitatea acestor achizitii;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta serviciilor de cazare, intrucat xl nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Se retine ca in sustinerea contestatiei, contestatara nu a depus documente noi neavute in vedere de organele de control, desi avea aceasta posibilitate in temeiul dispozitiilor art. 213 alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

In data de 09.04.2007, intre X, in calitate de autoritate contractanta si X, **in calitate de consultant**, a fost incheiat contractul de servicii nr. X pentru actiunile externe ale Comunitatii Europene finantate din bugetul general al CE, avand ca obiect prestarea de servicii de asistenta tehnica pentru pregatirea pachetului de

proiecte de infrastructura rutiera pentru x, proiect detaliat si documente de licitatie in judetele x.

Valoarea contractului fara TVA este x euro, din care:

- onorariul global reprezinta x euro;
- cheltuieli incidentale reprezinta x euro.”

“7.2 Platile pentru servicii incidentale specificate la clauza 12 din contract vor fi supuse aprobarii respectivului input, la cost, in urma prezentarii facturilor platite.”

“12.1 Consultantul poate, dupa cum este necesar, sa desemneze subantreprenori pentru anumite activitati specificate in Anexa II (...), pentru cheltuieli incidentale. Activitatile sunt:

- investigatii de teren (materiale, echipamente, teste de laborator, personal temporar etc) referitoare la relevee topografice, expertize de sol si materiale, expertize geotehnice, testarea starii podurilor si eventual expertize suplimentare neprevazute, conform celor convenite cu X;

- subcontractarea unor companii romanesti specializate si autorizate pentru proiectarea relocarii utilitatilor publice.”

“A. Onorariu global:

- o plata a pre-finantarii de 40% din onorariul global (...);

- plata intermediara a 30% din onorariul global (...) din conditiile speciale in termen de 45 de zile de la ora la care Autoritatea Contractanta primeste Raportul final de fezabilitate (...);

- plata valorii reziduale de 30% din onorariul global (...) in termen de 60 de zile de la ora la care Autoritatea Contractanta primeste o factura finala insotita de raportul final (...).”

“B Cheltuieli incidentale (...) vor fi rambursate de Autoritatea contractanta in urma prezentarii de facturi platite. Nu poate fi folosita pentru costuri care ar trebui acoperite de consultant ca parte din onorariul global.”

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei – x lei):

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, pentru realizarea raportului de fezabilitate pentru obiectivele din contractul din data de 09.04.2007, incheiat intre X si contestatara, xl X a evidentiat in contabilitate si declarat achizitii de servicii facturate de subcontractori in valoare de totala de x lei, din care TVA in suma de x lei, fara a face dovada cu documente care sa justifice ca serviciile facturate au corespuns cerintelor impuse prin contractul anterior mentionat.

Intrucat in baza avizelor detinute, contestatara a considerat acceptat studiul de fezabilitate de catre X a emis facturile x in suma de x euro si nr. x in suma de x lei reprezentand TVA aferenta sumei de x euro, insa aceste facturi au fost returnate de X.

In legatura cu aceste aspecte, prin adresa nr. x, organele de inspectie fiscala au solicitat autoritatii contractante clarificari in legatura cu neacceptarea studiilor de fezabilitate intocmite de XI X. Drept urmare, prin adresa nr. x, inregistrata la AFP Sector 5 sub nr. x, X a comunicat urmatoarele:

“In ceea ce priveste avizele emise de x pentru faza “studiu de fezabilitate nr. x pentru obiectivul de investitii “autostrada x”, x pentru obiectivul de investitii “autostrada x si x pentru obiectivul de investitii “autostrada x” in conformitate cu prevederile art. 21 din HG nr. 150/2010 pentru infiintarea, organizarea si functionarea x, avizul consiliului certifica necesitatea si oportunitatea investitiei, compatibilitatea documentatiei cu avizele si acordurile prealabile, potrivit legii, precum si cu tema proiectare/caietul de sarcini. Pe cale de consecinta, **avizele mai sus enuntate nu reprezinta acceptarea studiului de fezabilitate (cum eronat sustine contestatara) de catre X.** Pe langa solutia tehnica, studiul de fezabilitate cuprindea in conformitate cu obligatiile contractuale mai mult activitati care trebuiau realizate la aceasta etapa de proiectare: cererea de finantare, modelul digital al terenului, etc. X a formulat observatii asupra activitatilor realizate in aceasta etapa, iar **XI X nu a mai completat studiul de fezabilitate conform observatiilor formulate.** In acest sens, **X nu a comunicat aprobarea studiilor de fezabilitate catre prestator,** mai ales ca, in conformitate cu prevederile contractuale, aprobarea studiului de fezabilitate trebuia data de catre Comitetul de Coordonare (intrunit prin decizia Directorului general) aferent proiectului. **Acesta nu s-a mai intrunit deoarece X nu a transmis completarile solicitate.**”

La adresa de mai sus, X a anexat scrisoarea nr. x, transmisa Xlui X, in care se mentioneaza: “desi v-am atras atentia in nenumarate randuri **sa nu mai transmiteti factura pentru plata rapoartelor, fara a avea** in conformitate cu conditiile din contract **aprobarea pentru rapoartele respective,** in data de 06.04.2009 ati transmis X factura aferenta platii studiilor de fezabilitate. **Am retinut factura dvs, in speranta ca veti indeplini conditiile de plata, insa acest lucru nu a fost posibil.** In consecinta, **va returnam factura, in original, cu rugamintea de a o transmite X, dupa aprobarea rapoartelor la studiul de fezabilitate de catre Comitetul de coordonare a proiectului.**”

Prin adresa nr. x, organele de inspectie fiscala au solicitat Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, efectuarea unui control incrucisat la X pentru clarificarea unor aspecte referitoare la decontarea serviciilor privind studiul de fezabilitate realizat de XI X in beneficiul X. Drept urmare, prin adresa nr. 1051042/24.05.2013, inregistrata la AFP Sector 5 sub nr. x, DGAMC a transmis Procesul-verbal nr. x, potrivit caruia:

“Directia Proiecte a solicitat Directiei Juridice **actionarea in instanta a X ca urmare a faptului ca nu a fost respectata intelegerea amiabila** din data de 13.05.2011. In prezent, Directia juridica intreprinde demersurile necesare formularii actiunii in instanta impotriva Xlui X.

(...) Avansul de 40% din onorariul global a fost acordat in conformitate cu prevederile contractuale. Conform raportului X nr. x, documentele initial predate de catre XI X au fost in valoare de x euro. Ulterior intelegerii amiabile din data de 13.05.2011 au fost predate livrabile (altele decat cele livrate initial), in valoare de x euro.”

Se retine ca, in data de 13.05.2011 s-a incheiat Solutia amiabila cu privire la contractul de servicii nr. X, potrivit careia XI X este de acord sa depuna documentele contractului, altele decat cele care au fost deja incluse in Evaluarea Directorului de Proiect, pentru suma de x euro.

Potrivit Raportului nr. x, anexat la Procesul-verbal nr. x se precizeaza ca studiul de fezabilitate intocmit de xl X este utilizat ca si document suport pentru pregatirea documentatiilor de Atribuire Proiectare si Executie pentru cele trei obiective si ca s-a considerat faza – Studiu de fezabilitate incheiata si evaluata la 15% din valoarea contractului, asa cum a fost initial in contract. Astfel, intrucat in evaluarea Project Managerului s-a recunoscut anterior 11% din studiul de fezabilitate predat (raportul de evaluare nr. x), prin Raportul de evaluare nr. x s-a luat in considerare **acceptarea finalizarii serviciilor – faza Studiu de fezabilitate, cu diferenta de 4%, respectiv suma de x euro.**

Prin acelasi raport, in legatura cu documentatia prezentata de XI X aferenta fazei de Proiect Tehnic si Documentatie de Atribuire, se considera ca **documentatia inaintata de catre XI X reprezinta 10% din totalul de 30%** din valoarea contractului aferent fazei Proiect Tehnic si Documentatie de Atribuire, respectiv **documentatia este evaluata la suma de x euro.**

Astfel, Comisia de evaluare numita prin Decizia nr. x a evaluat documentele suplimentare depuse de XI X, rezultand o valoare aferenta estimarii documentelor suplimentare de x euro.

Se retine ca serviciile prestate de XI X sunt prezentate in Raportul de evaluare nr. x si in Raportul nr. x.

Potrivit Raportului de evaluare nr. x, « valoarea livrabilelor elaborate de consultant predate si acceptate in cadrul contractului este de x euro. »

De asemenea, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, contribuabila nu a facut dovada detinerii rapoartelor de predare-primire a lucrarilor executate de catre subcontractori sau alte documente care sa justifice faptul ca documentatia intocmita de acestia a fost sau nu acceptata de XI X.

Mai mult, prin Nota explicativa din data de 26.06.2013 xl a subliniat ca « subcontractorul care nu a raspuns cerintelor clientului (X) a fost x. »

Conform adresei nr. x transmisa de Directia de Proiectare, Directiei Legislatie, Contencios si contracte, anexata la Procesul-verbal nr. x se precizeaza ca o parte din subcontractorii Xlui X neachitati de catre acesta s-au adresat X.

Totodata, potrivit aceleiasi adrese :

« In vederea rambursarii cheltuielilor neprevazute revendicate de subcontractori, au fost livrate catre X urmatoarele :

- (...) livrabilele intocmite de catre x, (...) SC x si SC x, (...) SC x SA, (...)x SA si x.

Avand in vedere faptul ca aceasta documentatie a fost predata de catre consultant incompleta, Autoritatea contractanta s-a aflat in imposibilitatea rambursarii catre acesta a cheltuielilor neprevazute revendicate de subcontractori.”

Din valoarea totala a achizitiilor de servicii neprevazute, subcontractate, facturate de subcontractorii precizati mai sus, evidentiata in contabilitate si declarata de XI X in suma totala de x lei, din care TVA in suma de x lei, xl X a refacturat catre X achizitiile de servicii de la SC x si SC x SA, in valoare totala de x lei din care TVA in suma de x lei, diferenta in suma de x lei din care TVA in suma de x lei nu a fost refacturata catre X SA.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de x lei (x lei – x lei) aferenta serviciilor achizitionate de la subcontractori, care nu a fost refacturate catre X SA, cata vreme XI X nu a facut dovada cu documente ca aceste servicii au corespuns cerintelor impuse prin contractul de servicii nr. X.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de diverse consumabile, obiecte de inventar, reparatii si piese auto:

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de diverse consumabile, obiecte de inventar, reparatii si piese auto si servicii, pe motiv ca pe perioada verificata, xl nu a avut personal angajat, iar factura reprezentand salarii si taxe salariale primita de SC X X SRL nu este insotita de documente justificative in legatura cu numarul de personal si calificarea acestora, continutul serviciilor care au fost prestate de acestia, care ar justifica necesitatea acestor achizitii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca intre contestatara si SC X X SRL a fost incheiata in data de x, o conventie privind prestarea de servicii de catre SC X catre asocierea in participatie (XI X) aferente contractului pe care asocierea l-a incheiat cu X, respectiv furnizarea sau inchirierea echipamentului convenit de catre parti (echipamente de birou, componente hardware pentru calculatoare, programe pentru calculatoare, mobilier de birou, vehicule), angajarea de personal din Romania si asigurarea vehiculelor si a birourilor.

Se retine ca, astfel cum au constatat organele de control, desi intre parti era incheiata acesta conventie, **SC X X SRL a facturat salarii si taxe salariale doar prin factura nr. x** (factura nu contine precizari privind continutul serviciilor care au fost prestate si nici nu este insotita de documente in acest sens), iar xl X, **si dupa aceasta data**, a achizitionat de la alti furnizori mobilier, servicii de inchiriere auto, programe informatice, imprimante, scanner, produse de birotica si papetarie, combustibil, obiecte de inventar (frigider, lada frigorifica, racitor, cuptoare cu microunde, cablu interfata, placa de baza, adaptor, centrala telefonica, container arhivare, copiator color, radiocasetofon, perna, pilota), anvelope, reparatii auto si piese de schimb, servicii de spalatorie auto, cartuse si toner, imprimante, servicii copiere, servicii de telefonie, servicii postale, servicii x, servicii x, produse curatenie.

Cu privire la aceste servicii si bunuri, organele de inspectie fiscala au solicitat precizari suplimentare imputernicitului xlui, care prin nota explicativa din data de 26.06.2013 a mentionat urmatoarele:

*“Desi inregistrarea Xlui a fost datata 31.05.2007, prin Contractul cu X noi am fost obligati sa incepem furnizarea de servicii imediat, adica la data de 21.05.2007, deci inainte de inregistrarea fiscala. Mobilizarea in teren trebuia facuta, deci directorii X au luat decizia achizitionarii unei parti de echipamente si vehicule imediat. De asemenea, **a fost in sarcina X la acel moment pentru a face toate demersurile necesare, cum ar fi cazare, birouri, transport si asa mai departe.**”*

*“**XI X a dispus in continuare de o mare parte de personal de la X X pana la data de 13.05.2011**, data la care Intelegerea amiabila a fost semnata. Din acest motiv s-au mai achizitionat produse de curatenie, combustibil, produse de papetarie, precum si servicii telefonice. S-au mai achitat in aceasta perioada abonamentul la softul legilstiv, precum si intretinerea si actualizarea softului contabil. Contabilitatea Xlui X s-a tinut in continuare conform normelor si reglementarilor legale in vigoare, s-au intocmit si transmis catre autoritati toate declaratiile fiscale si situatiile financiare.”*

Trebuie subliniat ca, prin conventia din x nu sunt enumerate serviciile care urmeaza a fi realizate cu personalul asigurat de SC X X SRL, nu se precizeaza ca personalul asigurat de SC X X SRL isi va desfasura activitatea in spatiile detinute de XI X, iar XI va asigura necesarul de produse de birotica si papetarie, de mobilier, de obiecte de inventar, servicii auto si combustibil, servicii de telefonie.

Se retine ca in legatura cu acest capat de cerere, contestatara nu a depus documente suplimentare fata de cele prezentate organelor de inspectie fiscala, desi avea aceasta posibilitate, in temeiul dispozitiilor art. 213 alin. 4 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Drept pentru care, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deductie pentru suma de x lei aferenta achizitiilor de diverse consumabile, obiecte de inventar, reparatii si piese auto, cata vreme XI X nu a facut dovada cu documente ca activitatea desfasurata de personalul asigurat de SC X X SRL justifica necesitatea achizitiilor efectuate in perioada verificata.

3.3 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de cazare:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductie TVA in suma de x lei, intrucat xl nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, in speta sunt aplicabile si dispozitiile jurisprudentei europene exprimate in cazurile C-85/95 John Reisdorf, C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, care instituie obligatia persoanei care solicita deductia taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductiei si respecta principiul prevalentei substantei asupra formei, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun

de TVA instituit de legislatia comunitara. Prin urmare, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

Or, in speta nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei xl nu a depus documente care sa justifice activitatea expertilor nominalizati in contractul incheiat cu X, respectiv activitatea desfasurata de personalul asigurat de SC X X SRL. Nefiind dovedita activitatea acestora, nu se poate stabili daca achiziitiile de servicii de cazare sunt destinate operatiunilor taxabile ale Xlui. Mai mult, in raportul de inspectie fiscala, este retinut si faptul ca pe cheltuielile Xlui X nu se regasesc cheltuieli angajate pentru plata expertilor nominalizati in contractul incheiat cu X.

Drept pentru care, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de cazare.

Avand in vedere cele mai sus prezentate la pct. 3.1.1, 3.1.2 si 3.1.3 din prezenta decizie, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de X cu privire la TVA in suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

3.2 Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de x lei aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei, iar, pe de alta parte, contestatara nu a prezentat argumente si documente din care sa rezulte un alt mod de calcul al acestora.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, organele de control au calculat accesorii aferente TVA in suma totala de x lei, aferente perioadei 26.01.2008 – 25.07.2009.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

„**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, **se datorează după acest termen majorări de întârziere.** „

„**Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina contribuabilei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul in suma de x lei reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de x lei, cu titlu de majorari de intarziere, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **X**, cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul Jurisprudentei CEJ, art. 11, art. 145 alin. 1 si 2 lit. a si art. 146 alin. 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 119, art. 120 si art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

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