



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 75
din 30.07.2012

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. X S.R.L.,
din mun., județul Suceava,
CUI RO X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. X din 18.06.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr. X din 15.06.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. X din 18.06.2012, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, din mun. X județul Suceava.

S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV X din 09.05.2012, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X din 09.05.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 09.05.2012, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând **TVA** respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV X din 09.05.2012, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X din 09.05.2012, privind suma de X lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Petenta solicită admiterea contestației, anularea deciziei de impunere atacate precum și rambursarea taxei pe valoare adăugată respinsă la rambursare.

În contestația formulată, societatea susține că face parte din grupulc X, specializat în producerea și procesarea plăcilor lemnoase pentru industria mobilei, distribuitori de materiale de lemn și tâmplării.

Contestatoarea susține că, parte a strategiei de dezvoltare a activităților derulate în România, grupul X a luat decizia edificării unei instalații de producere a adezivilor, produse ce vor face obiectul vânzării către celelalte societăți parte din grupul X în România pentru a fi utilizate de acestea în activitatea realizată, precum și obiectul vânzării către alte societăți.

Contestatoarea menționează că a încheiat următoarele contracte:

- **elaborare proiect tehnic pentru obiectiv** – pentru care a încheiat cu societateacă din grup X. OG Convenția de refacturare nr. X, în baza căreia X a contractat în nume propriu realizarea proiectului tehnic aferent obiectivului de la ingineri specializați ale căror costuri le-a refacturat către societate.

Societatea susține de asemenea, că X a încheiat contracte de prestări servicii cu societățile specializate din, urmând ca apoi costurile înregistrate de X în baza facturilor primite de la societățile specializate să fie refacturate de X către societate în baza convenției de refacturare.

Petenta menționează că, deoarece furnizorii specializați au întocmit proiectul tehnic în formă brută, X s-a angajat să realizeze prin proprii angajați adecvarea proiectului tehnic la specificul proceselor tehnologice ce au loc în activitatea de producere de adezivi ce urmează a fi realizată de obiectiv.

Pentru aceste prestări se servicii, X a încheiat cu Societatea Contractul de prestări servicii nr. X și Actul adițional nr. X la acesta, în care se prevede un tarif orar de 55 Euro/h/persoană implicată.

De asemenea, precizează că, deoarece proiectul tehnic trebuia aliniat la cerințele legislației românești privind autorizarea construcțiilor, ceea ce implică însușirea proiectului tehnic de către un proiectant autorizat conform cu legislația românească și care să îndeplinească rolul de proiectant general în scopul autorizării obiectivului în fața autorităților competente din România a contractat serviciile societății X S.R.L în baza contractului nr. X respectiv X a Actului adițional nr. X și a Actul adițional nr. X.

- **asistență tehnică în legătură cu echipamente și instalații aferente obiectivului** – societatea susține că X a asigurat și servicii de asistență tehnică specializată în legătură cu echipamentele și instalațiile ce urmau a fi montate în cadrul obiectivului, în vederea prestării efective a acestora fiind detașat în România dl. X.

- **supervizare lucrări de construcții – montaj aferente obiectivului** – societatea susține faptul că s-a impus ca și urmărirea lucrărilor de edificare a obiectivului să fie realizată de către specialiști cu experiență în dezvoltarea unor astfel de proiecte, fapt pentru care a încheiat Contractul nr. X cu X X, în baza căruia l-a detașat pe dl X în România, în scopul realizării obiectivului contractului.

1. Față de modul de întocmire a raportului de inspecție fiscală.

Societatea consideră că raportul de inspecție fiscală nu este întocmit cu respectarea prevederilor legale, deoarece acesta nu cuprinde concluzia echipei de inspecție fiscală, motivată în fapt și în drept, față de punctul de vedere exprimat în scris de contribuabil după discuția finală, invocând în acest sens art. 109 alin (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

De asemenea, consideră că inspecția fiscală nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de lege privind exprimarea concluziei asupra punctului de vedere și a documentelor anexate.

2. Față de perioada de suspendare pentru efectuarea controlului încrucișat.

Contestatoarea susține că inspecția fiscală a fost suspendată din inițiativa echipei de inspecție la data de 24.01.2011, comunicată societății prin adresa nr. X în vederea realizării unui control încrucișat la SC X SRL.

Reluarea inspecției fiscale s-a efectuat în data de 19.04.2012, fiind comunicată adresa nr. X din 19.04.2012 către societate.

Contestatoarea susține că au fost încălcate prevederile art. 2 din OMFP nr. 1308/2009, precizând totodată că perioada de suspendare a depășit termenul legal de 45 de zile cât și termenul extins de 90 de zile în care ar fi trebuit trimise rezultatele controalelor încrucișate.

3. Față de suma de X lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr. X emisă de X în luna noiembrie 2010 reprezentând servicii de proiectare tehnică, cheltuieli diverse.

Contestatoarea consideră că serviciile facturate de X în legătură cu proiectarea tehnică aferentă obiectivului sunt diferite de cele realizate de AGD, fiind justificate pentru obiectiv.

De asemenea susține că, prin intermediul inginerilor din cadrul firmelor germane și austriece, precum și a angajaților proprii ai lui X, s-a asigurat realizarea documentației tehnice pentru obiectiv și conformitatea acestuia cu cerințele tehnice specifice activității de producere de adezivi.

Contestatoarea consideră nelegală măsura prin care echipa de inspecție consideră nejustificată implicarea furnizorilor din străinătate specializați și ai lui X în realizarea proiectului tehnic, pe motiv că aceștia nu dețin diplomă recunoscută de statul român.

În susținerea cauzei, contestatoarea precizează că legislația românească nu interzice contractarea unui proiect tehnic de la specialiștii din străinătate atât timp cât acest proiect respectă cadrul legal reglementat în România pentru proiecte de construcții, așa cum este prevăzut de Legea nr. 50/1991, fiind însușit în scopul conformității de către proiectant autorizat conform legislației românești, considerând astfel că serviciile facturate de către X nu se suprapun cu cele furnizate de AGD, ci din contră, se completează.

Contestatoarea susține că organele de inspecție și-au excedat competențele și nu și-au exercitat corespunzător dreptul de apreciere în legătură cu prestațiile

contractate de X aferente Obiectivului, susținând totodată că, în cauză, ar fi fost necesară o expertiză tehnică care să fie în măsură să clarifice rolul prestațiilor contractate de X față de obiectiv din punct de vedere tehnic.

Contestatoarea consideră că justifică pe deplin necesitatea contractării, în mod distinct, a serviciilor AGD față de proiectul tehnic întocmit de inginerii specializați din străinătate și X, iar acest aspect reiese cu claritate și din declarația pe propria răspundere oferită de inginerii societății AGD.

De asemenea, consideră netemeinice aprecierile echipei de inspecție fiscală în ceea ce privește necesitatea, utilitatea, oportunitatea și justificarea serviciilor de proiectare și planificare tehnică, contractate de către societate de la X, în vederea dezvoltării obiectivului investițional „fabrică de producere a adezivilor”, în condițiile în care, din informațiile și documentele justificative puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, rezultă, în mod cert, faptul că nu există o identitate între serviciile prestate de către prestatorii nerezidenți și cele prestate de către AGD.

Petenta susține de asemenea că, potrivit anexei la factura nr. X, emisă de către X, parte din suma facturată reprezintă contravaloarea serviciilor de proiectare și planificare a diverselor instalații, rețele, părți componente ale instalației de producere a adezivilor, a căror execuție excede cadrul legal reglementat de Legea nr. 50/1991.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție și-a depășit atribuțiile și se află într-o gravă eroare cu privire la obiectul de activitate al fiecărui proiect și la specialitatea fiecărui proiectant contractant, în condițiile în care serviciile AGD au vizat strict documentația tehnică referitoare la partea de construcții a obiectivului investițional „Instalație de producere a adezivilor”, acest prestator nefiind specializat în proiectarea și planificarea instalațiilor industriale specifice industriei de producere a adezivilor.

În susținerea contestației, petenta invocă prevederile art. 145 alin. 2 lit. a, art. 146 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și apreciază ca fiind injustă considerarea justificării serviciilor în baza faptului că anexele conțin doar o simplă enumerare a unor servicii care ar fi fost facturate de către X către X, fără să analizeze natura prestațiilor din anexă și a modului în care acestea sunt esențiale proiectării tehnice întocmite de cadre specializate din străinătate și intermediare de X în nume propriu în beneficiul lui X.

Contestatoarea precizează că natura prestațiilor refacturate se poate verifica pentru conformitate atât cu descrierea din anexa facturii, cât și cu facturile refacturate emise de furnizorii străini și anexate împreună cu documentele justificative ce au stat la baza emiterii acestor facturi de către furnizori străini către X.

De asemenea, contestatoarea precizează că a finalizat prima etapă de dezvoltare a Obiectivului la data de 30.06.2011, acesta fiind utilizat pentru operațiuni taxabile, susținând totodată că justifică dreptul de deducere a TVA întrucât costurile înregistrate în legătură cu obiectivul sunt aferente operațiunilor taxabile.

4. Față de suma de X lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr. X emise de X pentru servicii de asistență tehnică și suma de X lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr. X emisă de X pentru servicii de dirigenție de șantier.

În ceea ce privește serviciile de asistență tehnică realizate de X, contestatoarea consideră neîntemeiată constatarea echipei de inspecție potrivit căreia nu ar avea drept de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de X pentru asistența tehnică, pe motiv că, nu rezultă în mod clar faptul că aceste servicii sunt aferente obiectivului, și anume că acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor impozabile.

Petenta precizează că serviciile de asistență tehnică realizate în baza Contractului de prestări servicii nr. X încheiat cu X, reprezintă asistență la construcția și montajul mecanic al echipamentelor și instalațiilor tehnice aferente obiectivului.

În acest sens, societatea motivează că X l-a delegat pe dl. X în România pentru a supraveghea execuția lucrărilor. În paralel, dl. X a contactat furnizorii de instalații și echipamente, a stabilit cu aceștia graficul livrărilor, în strânsă legătură cu dirigințele de șantier și, în funcție de evoluția lucrărilor premergătoare (fundații, canalizări), a verificat și a aprobat la plată facturile de avans pentru livrarea echipamentelor.

Petenta susține că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală contractul și comenzile în baza cărora s-au contractat serviciile, precum și foaia de pontaj aferentă activității delegatului în perioada la care se referă factura nr. X.

În ceea ce privește serviciile de dirigenție de șantier realizate de X.

Contestatoarea consideră că organele de inspecție nu au motivat în fapt și în drept, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, constatarea potrivit căreia serviciile de dirigenție de șantier realizate de X nu au fost utilizate în folosul unor operațiuni taxabile.

Societatea precizează că, întrucât proiectul tehnic aferent Obiectivului a fost elaborat de specialiști din străinătate, a fost delegat un dirigenție de șantier din străinătate, Dl X, în scopul urmăririi conformității lucrărilor de construcție montaj cu cerințele proiectului tehnic. De asemenea, dirigințele de șantier a verificat ca toate sumele facturate de furnizorii de lucrări de construcții montaj către X să fie corelate cu lucrările efectuate în vederea aprobării lor la plată.

Având în vedere cele precizate, societatea susține că probează pe deplin realitatea prestării efective a serviciilor de asistență tehnică la instalarea echipamentelor și respectiv, dirigenție, în scopul supervizării executării lucrărilor de construcții montaj, a căror contravaloare a fost facturată de X și X, precum și aspectul legat de necesitate și utilitatea acestor servicii pentru edificarea și realizarea proiectului investițional „Fabrică de producere de adezivi”.

Urmare celor precizate, contestatoarea susține că are drept de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de X și X pentru lucrările aferente Obiectivului întrucât sunt îndeplinite cerințele art. 145 alin. 2 lit. a și art. 146 alin. 1 lit. b din Codul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV X, înregistrată la Activitatea de

inspecție fiscală sub nr. X din 09.05.2012, din TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei, s-a aprobat suma de X lei și s-a respins la rambursare suma de X lei.

Verificarea efectuată la **SC X SRL** a avut ca obiectiv soluționarea cererii de rambursare a sumei negative a TVA înscrisă în decontul întocmit pentru luna noiembrie 2010.

Motivul pentru care societatea înregistrează soldul sumei negative al taxei pe valoare adăugate îl reprezintă lucrările de investiții efectuate la Obiectivul „Fabrică de producere a adezivilor”, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La data de 30.11.2010, societatea evidențiază TVA de recuperat în sumă de X lei, sumă care nu coincide cu suma din decontul de TVA solicitată pentru rambursare, cu o diferență în plus în balanță în sumă de X lei, ce reprezintă TVA de recuperat solicitat la rambursare, aferent perioadelor anterioare, neîncasat până la data controlului.

Organele de inspecție precizează că, a fost emisă o solicitare de control încrucișat la **SC X SRL X**, cu privire la înregistrarea în evidența contabilă, jurnalul de vânzări și în decontul de TVA a mai multor facturi emise în luna noiembrie 2010 către **X SRL**.

Se precizează că, în urma efectuării inspecției fiscale încrucișate nu s-au identificat deficiențe menționate în solicitarea de control încrucișat.

Din verificarea efectuată în vederea determinării modului în care societatea a respectat prevederile legale cu privire la TVA, s-a stabilit că, în luna noiembrie 2010, contribuabilul a înregistrat factura nr. X din 30.11.2010, emisă de **X. OG**, în valoare netă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, reprezentând diverse cheltuieli angajate de **X. OG ...** pentru **SC X SRL** în baza Convenției de refacturare nr. X din 30.11.2009 și a Contractului de prestări servicii nr. X.

Conform Convenției de refacturare nr. X din 30.11.2009, încheiată între **X X X**, în calitate de creditor, și **SC X** în calitate de debitor, creditorul se obligă să refactureze către debitor contravaloarea diverselor cheltuieli de achiziție, administrare și funcționare”.

Organele de inspecție precizează că, pentru justificarea sumelor facturate, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că operațiunile care au stat la baza emiterii facturilor precizate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, organele de inspecție precizează că, la baza emiterii facturilor de către **X X X**, pentru luna noiembrie 2010, au stat Convenția de refacturare nr. X din 30.11.2009, încheiată între **XSRL** și **X X X**, precum și Contractul de prestări servicii nr. X, împreună cu anexele aferente fiecărei facturi.

Organele de inspecție menționează faptul că anexele cuprind enumerarea unor servicii care ar fi fost prestate către **X SRL**, servicii ce se referă, în cea mai mare parte, la proiectarea tehnică, fiind enumerate de asemenea, diverse alte cheltuieli.

S-a constatat de asemenea, faptul că, pentru proiectarea obiectivului investițional „Fabrica de adezivi” au fost încheiate contracte cu **SC X SRL**, emiteria altor facturi pentru servicii de proiectare tehnică de către **X X X** nejustificându-se.

În susținerea celor precizate, organele de inspecție invocă prevederile Legii nr. 50/1991 privind Autorizarea executării lucrărilor de construcții, precum și ale art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție susțin că, din conținutul facturilor menționate, nu rezultă în mod clar care sunt bunurile și/sau serviciile care au stat la baza emiterii acestor facturi, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**.

De asemenea, s-a constatat că, în luna noiembrie 2010, societatea înregistrează factura nr. X emisă de X X X. OG în valoare netă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, reprezentând costuri (cheltuieli) de personal efectuate de X X X. OG în baza Contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010.

Contractul de prestări servicii nr. X încheiat între X. OG, în calitate de prestator, și SC X X, în calitate de beneficiar, are ca obiect efectuarea/prestarea unor servicii de asistență tehnică în construcții, servicii de construcții și montaj mecanic a echipamentelor și instalațiilor tehnice aferente obiectivului investițional „Fabrica de producere a adezivilor”.

Organele de inspecție susțin că, din documentele prezentate de către societate și din lista lucrărilor de investiții efectuate la Obiectivul „Fabrica de producerea a adezivilor” în luna noiembrie 2010, nu rezultă în mod clar că aceste costuri (cheltuieli de personal), reprezentând contravaloarea unor servicii de asistență tehnică în construcții, servicii de construcții și montaj mecanic a echipamentelor și instalațiilor tehnice, sunt aferente Obiectivul „Fabrica de producerea a adezivilor”, adică nu rezultă că acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale impozabile.

Urmare celor precizate, organele de inspecție precizează că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**.

De asemenea, s-a constatat că, în luna noiembrie 2010, societatea înregistrează factura nr. X din 26.11.2010, emisă de X X Germania, în sumă netă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, în baza contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010, încheiat între X X Germania, în calitate de prestator și X SRL, în calitate de beneficiar, prin care prestatorul se obligă să execute servicii de dirigenție de șantier pentru edificarea întregului obiectiv investițional.

Organele de inspecție precizează că factura nr. X din 26.11.2010 a fost emisă în baza Contractului nr. X din 01.05.2010, a fișelor de pontaj și copiei Convenției de detașare, fără a se justifica că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție menționează că, la SC X SRL, serviciile de dirigenție șantier pentru edificarea întregului obiectiv investițional, au fost realizate de dl. X X.

Urmare celor precizate, organele de inspecție au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**.

În concluzia celor precizate, organele de inspecție au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de **X lei** și TVA în sumă de **X lei**.

Organele de inspecție consideră că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. 2 lit. a-e, art. 146 alin. 1, art. 157 alin. 1-2, art. 158 alin. 1 și art. 156 alin. 1-2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma de X lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nr. F-SV X, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X/09.05.2012, cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. are dreptul la deducerea TVA aferentă cheltuielilor reprezentând costuri Obiectiv investițional „Fabrică de producere a adezivilor” în condițiile în care societatea nu face dovada că acestea sunt reale și destinate operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în urma verificării efectuate la **S.C. X S.R.L.**, organele de inspecție au constatat că, în luna noiembrie 2010, contribuabilul a înregistrat factura nr. X din 30.11.2010, emisă de X X, în valoare netă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, reprezentând diverse cheltuieli angajate de X.OG ... pentru SC X SRL în baza Convenției de refacturare nr. X din 30.11.2009 și a Contractului de prestări servicii nr. X.

Conform Convenției de refacturare nr. X din 30.11.2009, încheiată între X X X, în calitate de creditor, și SC X în calitate de debitor, creditorul se obligă să refactureze către debitor contravaloarea diverselor cheltuieli de achiziție, administrare și funcționare”.

Organele de inspecție precizează că, pentru justificarea sumelor facturate, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că operațiunile care au stat la baza emiterii facturilor precizate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, organele de inspecție precizează că, la baza emiterii facturilor de către X X X, pentru luna noiembrie 2010, au stat Convenția de refacturare nr. X din 30.11.2009, încheiată între X SRL și X X X, precum și Contractul de prestări servicii nr. X, împreună cu anexele aferente fiecărei facturi.

Organele de inspecție menționează faptul că anexele cuprind enumerarea unor servicii care ar fi fost prestate către X SRL, servicii ce se referă, în cea mai mare parte, la proiectarea tehnică, fiind enumerate de asemenea, diverse alte cheltuieli.

S-a constatat, de asemenea, faptul că, pentru proiectarea obiectivului investițional „Fabrica de adezivi” au fost încheiate contracte cu SC X SRL, emiteria altor facturi pentru servicii de proiectare tehnică de către X X X nejustificându-se.

În susținerea celor precizate, organele de inspecție invocă prevederile Legii nr. 50/1991 privind Autorizarea executării lucrărilor de construcții, precum și ale art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție susțin că, din conținutul facturilor menționate, nu rezultă în mod clar care sunt bunurile și/sau serviciile care au stat la baza emiterii acestor facturi, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

De asemenea, s-a constatat că, în luna noiembrie 2010, societatea înregistrează factura nr. X emisă de X X X. OG ... în valoare netă de X lei, cu TVA aferentă în

sumă de X lei, reprezentând costuri (cheltuieli) de personal efectuate de X X X. OG în baza Contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010.

Contractul de prestări servicii nr. X încheiat între X. OG, în calitate de prestator, și SC X X, în calitate de beneficiar, are ca obiect efectuarea/prestarea unor servicii de asistență tehnică în construcții, servicii de construcții și montaj mecanic a echipamentelor și instalațiilor tehnice aferente obiectivului investițional „Fabrica de producere a adezivilor”.

Organele de inspecție susțin că, din documentele prezentate de către societate și din lista lucrărilor de investiții efectuate la Obiectivul „Fabrica de producerea a adezivilor” în luna noiembrie 2010, nu rezultă în mod clar că aceste costuri (cheltuieli de personal), reprezentând contravaloarea unor servicii de asistență tehnică în construcții, servicii de construcții și montaj mecanic a echipamentelor și instalațiilor tehnice, sunt aferente Obiectivul „Fabrica de producerea a adezivilor”, adică nu rezultă că acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale impozabile.

Urmare celor precizate, organele de inspecție precizează că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**.

De asemenea, s-a constatat că în luna noiembrie 2010, societatea înregistrează factura nr. X din 26.11.2010, emisă de X X Germania, în sumă netă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, în baza contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010, încheiat între X X Germania, în calitate de prestator și X SRL, în calitate de beneficiar, prin care prestatorul se obligă să execute servicii de dirigenție de șantier pentru edificarea întregului obiectiv investițional.

Organele de inspecție precizează că factura nr. X din 26.11.2010 a fost emisă în baza Contractului nr. X din 01.05.2010, a fișelor de pontaj și copiei Convenției de detașare, fără a se justifica că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție menționează că, la SC X SRL, serviciile de dirigenție șantier pentru edificarea întregului obiectiv investițional, au fost realizate de dl. X X.

Urmare celor precizate, organele de inspecție au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**.

Contestatoarea susține că, prin intermediul inginerilor din cadrul firmelor germane și austriece, precum și a angajaților proprii ai lui X, s-a asigurat realizarea documentației tehnice pentru obiectiv și conformitatea acesteia cu cerințele tehnice specifice activității de producere de adezivi.

Petenta consideră nelegală măsura prin care echipa de inspecție consideră nejustificată implicarea furnizorilor din străinătate specializați și ai lui X în realizarea proiectului tehnic, pe motiv că aceștia nu dețin diplomă recunoscută de statul român.

De asemenea, precizează că legislația românească nu interzice contractarea unui proiect tehnic de la specialiștii din străinătate atât timp cât acest proiect respectă cadrul legal reglementat în România pentru proiecte de construcții, așa cum este prevăzut de Legea nr. 50/1991, fiind însușit în scopul conformității de către proiectant autorizat, conform legislației românești, considerând astfel că serviciile facturate de către X nu se suprapun cu cele furnizate de AGD, ci din contră, se completează.

Societatea precizează că, întrucât proiectul tehnic aferent Obiectivului a fost elaborat de specialiști din străinătate, a fost delegat un diriginte de șantier din străinătate, Dl X, în scopul urmării conformității lucrărilor de construcție montaj cu cerințele proiectului tehnic.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 145 alin. 1 și alin. 2 lit. a precum și art. 146 alin. 1 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

ART. 145

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;

[...].

ART. 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 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;"

Din aceste prevederi legale se reține că, din punctul de vedere al TVA, orice persoană are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, dar cu condiția ca aceste bunuri să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Totodată, pentru a putea exercita dreptul de deducere a taxei 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, contribuabilul trebuie să dețină o factură care trebuie să fie emisă conform prevederilor legale.

În ceea ce privește formularul „factură”, acesta trebuie să cuprindă o serie de elemente obligatorii, așa după cum rezultă și din prevederile **art. 155 alin. 5** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 155

„Facturarea

[...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

Așa după cum rezultă din prevederile legale menționate, în cuprinsul unei facturi trebuie să se regăsească o serie de elemente obligatorii, printre care și denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate.

A. Referitor la TVA în sumă de X lei, aferentă facturii nr. X din 30.11.2010, reprezentând diverse cheltuieli angajate de X X X pentru X SRL România, în baza Convenției de refacturare nr. X din 30.11.2009 și a Contractului de prestări servicii nr. X.

Organele fiscale fac precizarea că, pentru justificarea cheltuielilor facturate, SC X SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte că operațiunile care au stat la baza emiterii facturilor au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulate, nr. 32 din 15.06.2012, organele de inspecție fac precizarea că, **„pentru justificarea valorilor facturate, SC X SRL nu a prezentat organelor de inspecție documente din care să rezulte că operațiunile care au stat la baza emiterii facturilor anterior precizate, au fost destinate utilizării de operațiuni impozabile.”**

La verificarea efectuată s-a constatat că societatea nu justifică cheltuielile facturate și nu face dovada cu documente din care să rezulte că operațiunile care au stat la baza emiterii facturilor au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În actul de control întocmit, organele de inspecție precizează faptul că, **„la baza emiterii facturilor de către X X X, pentru luna noiembrie 2010, au stat Convenția de refacturare nr. X din 30.11.2009, încheiată între X SRL și X X X, precum și Contractul de prestări servicii nr. X, împreună cu anexele aferente fiecărei facturi.**

Organele de inspecție menționează faptul că, anexele cuprind o simplă enumerare a unor servicii care ar fi fost prestate către X SRL, servicii care se referă, în cea mai mare parte, la proiectarea tehnică.

La verificarea efectuată s-a constatat că pentru proiectarea obiectivului investițional „fabrică de adezivi”, au fost încheiate contracte cu **SC X**”, emiterea altor facturi pentru servicii de proiectare tehnică de către X.OG ..., nejustificându-se.

Conform prevederilor **art. 9** din Legea nr. 50 din 29 iulie 1991, republicată, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, **“(1) Proiectele pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, precum și proiectele tehnice se elaborează de colective tehnice de specialitate, se însușesc și se semnează de**

cadre tehnice cu pregătire superioară numai din domeniul arhitecturii, construcțiilor și instalațiilor pentru construcții, astfel:

a) de arhitect cu diplomă recunoscută de statul român, pentru proiectarea părții de arhitectură pentru obiective de investiții cuprinse la toate categoriile de importanță a construcțiilor supraterane și a celor subterane;

b) de ingineri constructori și de instalații, cu diplomă recunoscută de statul român, pentru părțile de inginerie în domeniile specifice, pentru obiective de investiții cuprinse la toate categoriile de importanță a construcțiilor supraterane și subterane, precum și la instalațiile aferente acestora;

c) de conductor arhitect, urbanist și/sau de subinginer de construcții, cu diplomă recunoscută de statul român, pentru clădiri de importanță redusă și aflate în afara zonelor protejate, stabilite conform legii.

[...]”.

Așa după cum rezultă din aceste prevederi legale, proiectele pentru autorizarea executării lucrărilor de construcții, precum și proiectele tehnice, se întocmesc de către persoane care dețin diplome recunoscute de către statul român.

Societatea susține că justifică pe deplin necesitatea acestor cheltuieli fără a depune însă documente de natură să demonstreze realitatea efectuării acestora.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 65 alin. 1 „**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează: „**Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”

Conform textului de lege menționat, societatea are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere textul de lege, precum și faptul că, pentru proiectarea Obiectivului investițional „Fabrica de adezivi” au fost încheiate contracte cu SC X SRL, rezultă că emiterea altor facturi pentru servicii de proiectare tehnică de către X, nu se mai justifică.

B. Referitor la TVA în sumă de X lei, aferentă facturii nr. X din 30.11.2010, reprezentând cheltuieli de personal efectuate în baza Contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010, încheiat între X.OG, în calitate de prestator și X SRL, în calitate de beneficiar.

Organele de inspecție precizează că societatea a înregistrat factura nr. X emisă de X X X. OG în valoare netă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, reprezentând costuri (cheltuieli) de personal efectuate de X X X.OG, în baza Contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010.

Contractul de prestări servicii nr. 31.10, încheiat între X.OG, în calitate de prestator, și SC X X, în calitate de beneficiar, are ca obiect efectuarea/prestarea unor servicii de asistență tehnică în construcții, servicii de construcții și montaj mecanic a

echipamentelor și instalațiilor tehnice aferente obiectivului investițional „Fabrica de producere a adezivilor”.

În ceea ce privește serviciile de asistență tehnică realizate de X, contestatoarea consideră neîntemeiată constatarea echipei de inspecție potrivit căreia nu ar avea drept de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de X pentru asistența tehnică, pe motiv că, nu rezultă în mod clar faptul că aceste servicii sunt aferente obiectivului, și anume că acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor impozabile.

Petenta precizează că serviciile de asistență tehnică realizate în baza Contractului de prestări servicii nr. X încheiat cu X reprezintă asistență la construcția și montajul mecanic al echipamentelor și instalațiilor tehnice aferente obiectivului.

- Prevederile art. **Art. 145 alin. 1 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

ART. 145

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

- (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**
- (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**
 - a) operațiuni taxabile;**
[...]"

Din aceste prevederi legale se reține că, din punctul de vedere al TVA, orice persoană are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, dar cu condiția ca aceste bunuri să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Organele de inspecție precizează că, din documentele prezentate și din lista lucrărilor de investiții efectuate la Obiectivul „Fabrica de producerea a adezivilor” în luna noiembrie 2010, **nu rezultă în mod clar că aceste costuri (cheltuieli de personal) reprezentând contravaloarea unor servicii de asistență tehnică în construcții, servicii de construcții montaj mecanic a echipamentelor și instalațiilor tehnice, sunt aferente Obiectivului „Fabrica de producerea a adezivilor”**, adică nu rezultă că acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale impozabile.

Analizând documentele existente la dosarul contestației, se reține că societatea, prin documentele pe care le anexează, nu face dovada că operațiunile pentru care TVA a fost respinsă la rambursare sunt reale, au avut loc și sunt în interesului firmei.

C. Referitor la TVA în sumă de X lei, aferentă facturii nr. X din 26.11.2010, emisă în baza Contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010, încheiat între X X Germania, în calitate de prestator, și XSRL, în calitate de beneficiar, prin care prestatorul se obligă să execute servicii de dirigenție de șantier pentru edificarea Obiectivului investițional „Fabrică de producere a adezivilor.”

Organele de inspecție precizează că, în luna noiembrie 2010, societatea înregistrează factura nr. X din 26.11.2010 emisă de X X Germania în sumă netă de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, în baza Contractului de prestări servicii nr. X din 01.05.2010, încheiat între X X Germania, în calitate de prestator, și X SRL, în calitate de beneficiar, prin care prestatorul se obligă să execute servicii de dirigenție de șantier pentru edificarea întregului obiectiv investițional.

Organele de inspecție precizează că factura nr. X din 26.11.2010 a fost emisă în baza Contractului nr. X din 01.05.2010, a fișelor de pontaj și copiei Convenției de detașare, fără a justifica că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție menționează că, la SC X SRL, serviciile de dirigenție șantier pentru edificarea întregului obiectiv investițional, au fost realizate de dl. X X.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de inspecție fiscală fac precizarea că: *potrivit pct. 2.1 i și 2.1 p din Contractul de prestări servicii încheiat cu P.F. X, posesor al autorizației nr. X emisă de Inspectoratul de stat în construcții la data de 09.03.2009 și valabilă până la 09.03.2013, în calitate de prestator și SC X în calitate de beneficiar, prestatorul se obligă să asigure urmărirea realizării construcției în conformitate cu prevederile contractului, proiectului, caietului de sarcini și reglementărilor tehnice în vigoare precum și urmării realizării lucrărilor din punct de vedere tehnic și admiterea la plată numai a lucrărilor corespunzătoare din punct de vedere calitativ, ceea ce infirmă cele precizate de societate, respectiv că atribuțiile d-lui X nu se confundă cu cele ale d-lui X ci se completează.*

Prin documentele anexate, societatea nu face dovada că sunt necesare și servicii de dirigenție de șantier efectuate de X X Germania.

Analizând documentele existente la dosarul contestației, se reține că societatea, prin documentele pe care le anexează, nu face dovada că operațiunile pentru care TVA a fost respinsă la rambursare sunt reale, au avut loc și sunt necesare interesului firmei.

În afara unor contracte (în care unele servicii solicitate se suprapun cu cele din alte contracte) societatea nu face dovada că operațiunile prevăzute în acestea s-au realizat, au fost necesare pentru realizarea obiectivului și au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale firmei.

- Conform prevederilor **art. 64 și art. 65 alin. 1** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

ART. 65

**“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale
(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat
la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.
[...]”.**

Din aceste prevederi legale rezultă că, la stabilirea bazei de impunere documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe.

De asemenea, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele sale.

Se reține că un contribuabil trebuie să facă dovada cu documente pentru a demonstra că declarațiile sale sunt veridice, deci că operațiunile pe care le-a înregistrat în evidența contabilă sunt reale.

Simpla înregistrare a unei facturi nu înseamnă că operațiunea a avut loc. Sunt necesare documente suplimentare din care să rezulte că acea operațiune s-a desfășurat în realitate și în baza acesteia s-a emis factura.

Prin documentele anexate societatea nu face dovada că operațiunile sunt reale și în interesul firmei.

Referitor la susținerea contestației conform căreia au fost încălcate prevederile art. 2 din OMFP nr. 1308/2009 potrivit căruia suspendarea inspecției fiscale în scopul efectuării de controale încrucișate se face pe o perioadă de 45 de zile care poate fi prelungită cu încă 45, în cazuri temeinic întemeiate, ori în cazul de față perioada de suspendare a depășit atât termenul legal de 45 de zile cât și cel extins de 90 de zile, facem următoarele precizări:

- Prin adresa nr. X din 24.01.2011, Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, comunică societății suspendarea inspecției fiscale parțiale până la data la care se va primi răspuns la produra de verificare încrucișată inițiată pentru SC X SRL X;
- Prin adresa nr. X emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală ..., se comunică rezultatele inspecției fiscale inițiate la SC SC X SRL X;
- prin adresa nr. X/19.04.2012 se comunică SC X SRL reluarea inspecției fiscale, având în vedere că motivele care au generat suspendare au încetat;
- prin adresa nr. X din 11.07.2012, Activitatea de Inspecție Fiscală face precizare că: “S-a avut în vedere precizările din adresa nr. X emisă de MFP-ANAF Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, privind soluționarea cu control anticipat a unui D.N.O.R., dacă pentru același contribuabil se mai află la AIF alte DNOR ce vizează perioada anterioară celei vizate de prezentul DNOR și pentru care controlul anticipat nu s-a finalizat.”
- adresa nr. X, emisă de MFP-ANAF Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, precizează că “nu se poate soluționa cu inspecție fiscală anticipată un D.N.O.R. dacă pentru același contribuabil se mai află la Activitatea de Inspecție Fiscală și alte D.N.O.R. ce vizează perioada anterioară celei vizate de prezentul DNOR și pentru care controlul anticipat nu s-a finalizat.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 236 din 22 februarie 2010, pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, la pct. 4 din **ANEXA nr. 1**, PROCEDURA DE SOLUȚIONARE a deconturilor cu sume negative de taxă pe

valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, la CAPITOLUL I Depunerea, înregistrarea și prelucrarea deconturilor de TVA, precizează că **„Deconturile de TVA se prelucrează și se analizează în ordinea cronologică a înregistrării lor la organul fiscal.”**

Se reține că analiza unui decont cu sumă negativă de TVA nu poate fi efectuată până când nu se soluționează deconturile anterioare, analiza acestora efectuându-se în ordine cronologică.

Mai mult, nesoluționarea în termenul prevăzut de lege a unui decont de TVA cu sume negative, nu duce la modificarea sau anularea constatărilor fiscale privind TVA stabilită suplimentar de plată, astfel că, susținerile contestatoarei referitoare la nerespectarea termenului legal de soluționare a decontului de TVA cu sume negative nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile, în sensul că nu și-au exercitat corespunzător dreptul de apreciere în legătură cu prestațiile contractate de aceasta în legătură cu obiectivul, precizăm că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, așa cum prevede și art. 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul fiscal poate aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale:

ART. 7

“Rolul activ

[...]

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Deoarece documentele prezentate de societate organelor fiscale conțin date neclare, vagi, cum ar fi „cheltuieli diverse” sau „alte cheltuieli”, „c/v proiectare cf. contr. ...”, faptul că unele servicii s-au suprapus, că societatea nu face dovada realității serviciilor, rezultă că în mod legal organele fiscale au considerat că operațiunile nu au avut loc (deci nu sunt reale și în scopul operațiunilor taxabile ale firmei) sau că nu de justifică în interesul firmei.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia raportul de inspecție fiscală nu este întocmit cu respectarea prevederilor legale, deoarece acesta nu cuprinde concluzia echipei de inspecție fiscală, motivată în fapt și în drept, față de punctul de vedere exprimat în scris, prin Referatul cu propuneri de soluționare, organele de inspecție fac precizarea că, **„prin Raportul de inspecție fiscală echipa de inspecție face mențiunea că a luat cunoștință de punctul de vedere al contribuabilului dar întrucât prin acesta nu au fost prezentate alte documente sau informații relevante de natură să influențeze rezultatele verificărilor la acest sub capitol nu s-au făcut alte mențiuni.”**

De asemenea, se reține faptul că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și Deciziei de impunere contestate, se regăsesc atât constatările fiscale, din punct de vedere faptic, cât și temeiul de drept, cuprinzând actele normative încălcate, fapt pentru care susținerile contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate, faptul că prin documentele depuse petenta nu contrazice constatările organelor de control și nu demonstrează că operațiunile pentru care a dedus **TVA sunt reale și în scopul operațiunilor taxabile ale firmei**, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere **TVA în sumă de X lei**, drept pentru care **urmează a se respinge contestația pentru această sumă, ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-SV X din 09.05.2012, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X din 09.05.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 09.05.2012, privind **suma de X lei**, reprezentând **TVA** respinsă la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.