



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud

Biroul de solutionare a contestatiilor

DOSAR NR. 20/80/2006

DECIZIA NR.7/ 10.02.2006

privind solutionarea contestatiei formulate de **S.C X S.R.L.**
inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 19290/17.10.2005.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud in legatura cu contestatia formulata de S.C. X S.R.L.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 4064/12.09.2005 incheiata de organele Activitatii de inspectie fiscala Bistrita-Nasaud, act prin care, in baza Raportului de inspectie fiscala inregistrat in aceeasi data si sub acelasi numar, s-a stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. obligatia fiscala suplimentara de plata in suma totala de S lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Constatam ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate de art. 175, 177 si 179 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata si, drept urmare Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra cererii.

Prin scrisoarea nr. 19290/19.10.2005 s-a solicitat Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sa transmita completari la referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, completari anexate la filele 85 la 86 din dosar.

In cauza a fost intocmit referatul de verificare.

Din actele dosarului rezulta urmatoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 4064/12.09.2005 (fila 76) s-a stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L., pentru perioada 01.02.2005 la 30.06.2005, obligatia fata de bugetul consolidat al statului in suma totala de S lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, detalii cu privire la cauzele care au condus la aceasta diferenta gasindu-se in Raportul de inspectie fiscala anexat la filele 59-67.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat ca urmare depunerii de catre contestatoare a decontului de taxa pe valoarea adaugata pentru luna iunie 2005 cu soldul negativ si optiune de rambursare a sumei de S1 lei, decont inregistrat la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Bistrita sub nr. 31505/04/25.07.2005.

Se arata ca in luna februarie 2005 societatea a cumparat de la **S.C. Y S.A.**, conform contractului nr. 531/16.02.2005 (anexa nr. 7 - filele 15 la 17), o hala de productie, o magazie de materiale precum si terenul aferent acestora, cu pretul de vanzare de s1EURO , echivalentul cu s2lei, valoare fara taxa pe valoarea adaugata, precizandu-se ca pentru taxa

aferenta au fost aplicate masurile simplificate, respectiv taxarea inversa, potrivit art. 160¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In luna martie 2005 S.C. X S.R.L. a incheiat Promisiunea de vanzare (anexa nr. 8 filele 11 la 14) autentificata notarial sub nr. 969/01.03.2005 prin care se obliga sa vanda, dupa efectuarea lucrarilor de reparatii, imobilele mentionate anterior, **Societatii Comerciale Z S.R.L.**, administrator al acestei firme fiind d-l T. L.. Vanzarea s-a perfectat in baza Contractului de vanzare - cumparare autentificat sub nr. 2743/08.06.2005 (anexa nr. 8.1. filele 8 la 10) cu pretul de vanzare de s3 EURO - echivalentul in lei a sumei de s4 lei.

In cuprinsul Raportului de inspectie fiscala se mentioneaza ca taxa pe valoarea adaugata de rambursat declarata organului fiscal prin decont provine din:

1. Taxa consemnata intr-un numar de 7(sapte) facturi fiscale inscrise in procesul – verbal intermediar din 23.08.2005, incheiat de organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud (anexa nr. 2 filele 54 la 55), reprezentand lucrari de reparatii la mijlocul fix achizitionat (hala de productie din B M), lucrari executate si facturate de **S.C. V S.R.L.** in baza Contractului nr 704/18.03.2005 a caror valoare este de s5lei din care, taxa pe valoarea adaugata deductibila s6lei . Verificarea incrucisata efectuata la aceasta societate concretizata prin procesul verbal mentionat anterior retine ca **documentele in cauza au fost corect evidentiata in contabilitate, in jurnalul de vanzari si in decontul de taxa pe valoarea adaugata.**

2. Din factura fiscala nr. 619805/15.06.2005 (anexa nr. 9 fila 7) in valoare totala de s7lei , din care taxa pe valoarea adaugata in suma de s8lei , emisa de **S.C. R S.R.L.** (administrator T L din Italia). Potrivit facturii si celor mentionate in raportul de inspectie fiscala suma reprezinta contravaloarea servicii de consultanta pentru afaceri si management pentru intermedierea vanzarii halei de productie din B M precum si lucrari de evidenta contabila, efectuate in baza Contractului din 28.02.2005 (anexa nr. 2 filele 43 la 45) in valoare totala de s9 EURO plus taxa pe valoarea adaugata, document incheiat cu S.C. X S.R.L. in calitate de proprietar al mijlocului fix. Si in acest caz verificarea incrucisata efectuata, concretizata prin procesul verbal nr. 2/01.09.2005 (anexa nr. 3 filele 47 la 49, retine ca documentul a fost corect operat in evidenta contabila, jurnalul de vanzari si decontul de taxa pe valoarea adaugata. Factura emisa de prestator are mentionat la rubrica - Denumirea produselor sau serviciilor - “ *c/v prestari servicii conform contract de consultanta din 28.02.2005*” fara sa se precizeze natura serviciilor prestate.

In legatura cu acest aspect se consemneaza ca, “*Organul de control nu a putut stabili realitatea si natura serviciilor prestate, intrucat prestatorul nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv studii, rapoarte de lucru, studii de piata sau orice alte proiecte realizate de consultant in domeniul solicitat de beneficiar*”. De asemenea, se arata ca, “*Din verificarea efectuata la S.C. X S.R.L. –in calitate de beneficiar- cu privire la serviciile prestate de S.C. R S.R.L. , nu s-au putut identifica si cuantifica serviciile facturate, intrucat nu exista documente justificative emise de prestator si nici un accept al beneficiarului* “.

Organele de control mai retin ca urmare verificarii efectuate in cauza s-a constatat ca, la S.C. X S.R.L., in calitate de cumparator si apoi vanzatorul halei in discutie, asociat cu 51% din partile sociale este d-l T L, care este asociat si administrator al firmei S.C. Z S.R.L. (cumparatorul halei) precum si asociat unic si administrator al firmei S.C. R

S.R.L., firma care a acordat consultanta contestatoarei in gasirea clientului cumparator al halei de productie.

Cu privire la necesitatea contractarii serviciilor de intermediere a vanzarii mijlocului fix in conditiile aratate mai sus, din nota explicativa luata administratorului petentei rezulta ca, “ *intermedierea a fost oferita de S.C. R S.R.L. prin dl TL . .*” fara sa faca si precizarea daca in aceasta situatie, intermedierea a fost sau nu necesara si oportuna. In opinia organului de control, “*Cat priveste conducerea evidentei contabile primare si intocmirea bilantului contabil, pentru aceasta ar fi trebuit emise lunar facturi separate, cum de altfel este prevazut si in contract, astfel incat sa poata fi delimitate si cuantificate*”.

Fata de constatările ce au fost consemnate la acest punct s-a retinut ca societatea **nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de s8 lei** aferenta serviciilor de consultanta facturate de S.C. R S.R.L. .

3. Din facturile fiscale nr. 5245006/29.03.2005 si nr. 5245007/17.06.2005 (anexele 10.1. si 10.2. filele 5 si 6) in valoare totala de s10lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de s11lei , emise de **S.C. Y S.R.L.**, ce reprezinta contravaloarea prestari servicii de consultanta pentru realizarea lucrarilor de reparatii la hala de productie din B M potrivit contractului incheiat intre parti (anexa nr. 2 filele 26 la 29) din data de 01.03.2005, in valoare totala de s9 EURO plus taxa pe valoarea adaugata.

In vederea constatarii realitatii prestarilor de servicii stipulate in contract precum si a modului de operare in evidenta contabila organele de inspectie fiscala au procedat la efectuarea controlului incrucisat, control in urma caruia a fost incheiat procesul verbal nr. 2/30.08.2005 (anexa nr. 6 filele 31 la 33), act din care rezulta ca operatiunile au fost corect reflectate in evidenta contabila, in jurnalul de vanzari si decontul de taxa pe valoarea adaugata. Se retine totodata ca, prestarea serviciilor facturate catre S.C. X S.R.L. nu ar fi fost realizate de catre S.C. Y S.R.L., ci acestea s-au executat de catre **S.C. E S.R.L.**, firma cu care S.C. Y S.R.L. a incheiat subcontractul nr. 71/2005 in valoare de s12 EURO plus taxa pe valoarea adaugata (anexa nr. 7 filele 19 la 20). Se retine ca S.C. E S.R.L. in afara contractului si a facturii fiscale emisa catre S.C. Y S.R.L. (anexa nr. 8 fila 18) nu a intocmit nici un alt document care sa ateste prestarile de servicii contractate, justificarea acestora fiind facuta “*doar prin telefon*”, desi in contract este stipulat ca toate notificarile si comunicarile intre parti sa fie facute in scris.

Din nota explicativa (anexa nr. 3 la procesul verbal din 11.09.2005-fila 51) luata administratorului S.C V S.R.L., cu privire la asigurarea din partea beneficiarului a dirigenției de santier si supravegherea modului de executare inclusiv a calitatii lucrarilor de reparatii la hala, acesta confirma participarea administratorului S.C. X S.R.L. concluzionandu-se ca S.C. Y S.R.L. (prin S.C. E S.R.L.) nu a participat la aceste operatiuni. Pe facturile emise de prestator (S.C. Y S.R.L.) la rubrica - Denumirea produselor sau serviciilor - s-au in scris “*Avans contract prestari servicii conform contract din 01.03.2005*” si respectiv “*Diferenta contract prestari servicii din 01.03.2005 conform act aditional al contractului de mai sus*” fara sa se precizeze natura serviciilor prestate.

Aratandu-se ca nici la beneficiarul lucrarilor nu exista documente justificative emise de prestator si acceptate de beneficiar pentru identificarea si cuantificarea serviciilor facturate se concluzioneaza ca, “*nu s-a putut stabili realitatea si utilitatea serviciilor facturate, intrucat nu s-au prezentat documente justificative care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv, daca serviciile au fost achizitionate pentru*

nevoile firmei, fiind destinate realizarii de operatiuni impozabile, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de s13 lei aferenta serviciilor de consultanta facturate de S.C Y S.R.L. ”.

In sustinerea constatarilor si masurilor dispuse sunt invocate prevederile art. 155 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul II pct. 48 si Titlul IV (*in realitate este vorba de Titlul VI - Taxa pe valoarea adaugata -*) pct. 59 alin. (2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

II Prin cererea inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 4394/06.10.2005 (filele 78 la 80), transmisa spre solutionare si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 19290/17.10.2005 (fila 83), S.C. X S.R.L. a formulat contestatie impotriva Deciziei nr. 4064/12.09.2005, solicitand admiterea contestatiei, anulara masurilor dispuse ca netemeinice si nelegale, anulara actului de impunere in suma de Slei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

In opinia petentei, refuzul de rambursare a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de consultanta si comisioane facturate de catre doua firme furnizoare (S.C. YS.R.L. si S.C. R S.R.L.), servicii a caror realitate si oportunitate nu a putut fi stabilita de organele fiscale neexistand suficiente documente justificative, este netemeinic si lipsit de temei legal.

Se motiveaza ca in ceea ce priveste serviciile, normele legale invocate de organele de control nu contin o enumerare limitativa, aratand ca *“prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari.....sau orice alte materiale corespunzatoare ”*, iar cu referire la oportunitatea acestor operatiuni, aprecierea acestora este atributia exclusiva a administratorilor societatii, nicidecum a organelor fiscale.

Se arata ca legea nu interzice intermedierea intre doua societati, in situatia in care o persoana are calitatea de asociat in ambele.

Cat priveste paleta de acte normative (art. 155 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul VI pct. 59, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004) invocate de organul de control in sustinerea masurilor stabilite, petenta arata ca acestea stabilesc obligatii ale agentului economic referitoare la data emiterii facturii, avand efect asupra exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata, nicidecum la justificarea serviciilor. In opinia sa, exprimarea legiuitorului, *“pentru prestari servicii decontate pe baza de situatii de lucrari”* nu presupune obligatia intocmirii situatiilor de lucrari, ci se arata ca, in cazul in care, conform contractului, decontarea se face pe baza de situatii de lucrari, data efectuarii serviciului este data intocmirii acestor situatii. In speta, facturarea serviciilor nu a fost efectuata pe baza de situatii de lucrari, intrucat partile nu au convenit acest lucru in contract.

Referindu-se la Titlul II pct. 48 din Normele precitate petenta sustine ca, pe de o parte, pentru serviciile inregistrate in evidenta contabila exista contracte si alte documente justificative care au fost prezentate organelor de verificare, iar pe de alta parte, se arata ca acest text legal se refera in exclusivitate la deductibilitatea cheltuielilor privind calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit si nu la taxa pe valoarea adaugata.

Invocandu-se prevederile art. 145 alin. (8) din Codul Fiscal si dispozitiile cuprinse in Titlul VI pct. 51 din Normele de aplicare se sustine ca, singurul document necesar pentru exercitarea dreptului de decucere a taxei pe valoarea adaugata este factura fiscala

emisa cu respectarea normelor legale si ca de fapt organele de control au retinut in Raportul de inspectie fiscala ca aceste documente au fost emise si inregistrate atat in contabilitatea petentei cat si a emitentilor, cu respectarea normelor legale in vigoare, fapt constatat pe baza controlului incrucisat efectuat, si, ca atare, este total nelegala aplicarea, cu ocazia solutionarii cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, a unor reglementari straine acestei materii, cum sunt cele referitoare la impozitul pe profit.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si prevederile legale in materie apreciem ca cererea petentei este intemeiata.

Analizand documentele si lucrarile dosarului prin prisma actelor normative in vigoare care au reglementat taxa pe valoare adaugata pentru perioada la care se refera controlul, retinem ca atat constatarile cat si masurile dispuse prin Decizia de impunere nr. 4064/12.09.2005 (fila76) sunt criticabile pentru considerentele ce urmeaza.

In concret organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta nu avea dreptul de deducere pentru operatiunile cuprinse in cele trei facturi despre care s-a facut vorbire in preambulul deciziei.

Regimul deducerilor taxei pe valoarea adaugata este reglementat la Cap. X din Titlul VI al Codului fiscal, cu precizarea ca dreptul de deducere precum si conditiile generale si speciale de exercitare a acestuia sunt prevazute expres la art. 145 din cod.

Redam mai jos prevederile din art. 145 Codul fiscal aplicabile spetei:

Art. 145 alin. (1) :” *Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata devine exigibila.* “

Art. 145 alin. (3): “*Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca :*

a) *taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila“;*

Art. 145 alin. (7):” *Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata pentru :*

a) *bunuri/servicii achizitionate de furnizori/prestatori in contul clientilor si care apoi se deconteaza acestora;*

b) *bauturi alcoolice si produse din tutun destinate actiunilor de protocol.”*

Art. 145 alin. (8):” *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:*

a) *pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8) , si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art.150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit.b), care sunt inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata , justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, intocmita potrivit art. 155 alin. (4)”.*

In raport cu normele legale antecitate si tinand seama ca din verificarile incrucisate facute de organele de control rezulta ca furnizorii de servicii inscrisi in cele trei facturi au inregistrat corect aceste documente, colectand taxa pe valoarea adaugata care a fost dedusa ulterior de petenta, apreciem ca masurile dispuse nu sunt intemeiate. Aceasta cu atat mai mult cu cat nu s-a probat ca serviciile achizitionate nu ar fi reale sau ca destinatia lor nu a fost cea prevazuta de reglementarile in vigoare. Nici din punct de vedere al documentelor prezentate in justificarea dreptului de deducere nu se poate retine vreo culpa in sarcina contestatoarei, prevederile art. 145 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal fiind edificatoare in acest sens.

In ceea ce priveste fundamentarea masurilor pe norme juridice care reglementeaza alte impozite si taxe constatam ca si sub acest aspect cele invederate de petenta au deplin temei. In acest context mentionam ca punctul 48 din Normele metodologice la care face trimitere inspectia fiscala a fost dat in aplicarea art. 21 alin. (4) litera m) din Codul fiscal si se refera la anumite categorii de cheltuieli pentru care nu se admite deductibilitatea fiscala la determinarea profitului impozabil. Asa fiind, consideram ca masura luata in temeiul acestei dispozitii normative pentru anulara dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata nu este legala. In cazul dat este exclusa orice posibilitate de analogie a legii, deductibilitatile normate de care se tine seama la calculul profitului impozabil neavand nici o legatura cu regimul deducerilor aplicabil taxei pe valoarea adaugata, deduceri care difera nu numai sub aspectul modului de reglementare ci si in ce priveste continutul si sfera de aplicare a lor. Cu alte cuvinte nu se poate insusi aprecierea organelor de inspectie conform careia daca o cheltuiala nu este deductibila din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit nici taxa pe valoarea adaugata aferenta respectivei operatiuni, nu poate fi dedusa.

Din acest punct de vedere respectarea prevederilor pct. 48 din Normele metodologice la care s-a facut referire mai sus urmeaza a se urmari si aprofunda cu ocazia verificarii modului de determinare a profitului impozabil si al impozitului aferent.

Consemnarile din Raportul de inspectie fiscala vizand legaturile si tranzactiile dintre diferitele firme nu pot influenta solutia atata timp cat nu s-a facut aplicarea si valorificarea prevederilor art. 11 din Codul fiscal.

Nici prevederile pct. 59 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI -Taxa pe valoarea adaugata- aprobate prin H.G. nr. 44/2004, nu pot constitui temei legal a masurilor dispuse prin Decizia nr. 4064/12.09.2005.

Din analiza normei legale amintite rezulta cu claritate ca aceasta nu reglementeaza regimul deducerilor taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii. Ea stabileste obligatii ale furnizorilor de servicii referitoare la data emiterii facturilor fiscale, avand ca efect stabilirea exigibilitatii taxei colectate si nicidecum la justificarea serviciilor si deducerii taxei pe valoarea adaugata la beneficiar.

Pentru considerentele de mai sus, in temeiul art. 186 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, - republicata- se

DECIDE:

1. Admiterea ca intemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. , si pe cale de consecinta anularea corespunzatoare a masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 4064/12.09.2005, pentru suma de S lei , reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.