

DECIZIA nr 45/2020
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS4FP, cu adresele nr. x, nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS4FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, comunicata in data de **21.11.2019**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

A aplicat prevederile legale in vigoare referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta operatiunilor efectuate dupa inregistrarea in scopuri de TVA, incepand cu data de 01.09.2017.

Urmare desfiintarii pariale a deciziei de impunere nr. F-S4 x prin Decizia nr. x, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa respecte dispozitiile art. 129 din Codul de procedura fiscala, astfel ca acestea nu trebuiau sa procedeze la reverificarea TVA, ci sa se conformeze dispozitivului deciziei de solutionare a contestatiei.

Raportul de inspectie fiscala contine aceeasi motivare ca si raportul desfiintat, iar organele de control au ignorat punctul de vedere al societatii exprimat cu ocazia discutiei finale.

Suma reprezentand TVA respinsa la deducere care face obiectul contestatiei este aferenta unor facturi, emise conform legii, dupa inregistrarea in scop de TVA, pentru care faptul generator si exigibilitatea au intervenit la data emiterii facturii.

Printr-un act aditional la contractul nr. x incheiat cu x SRL, pentru serviciile efectuate in perioada iulie - august 2017, partile au convenit emiterea facturii in cursul lunii septembrie.

Facturile sunt insotite de fise lunare de decontare, iar conform contractului, beneficiarul are la dispozitie un termen de 3 zile de la emiterea facturii si fisei de decontare in care prestarea serviciilor sa poata fi acceptata sau nu.

Clauzele contractuale, astfel cum au fost modificate prin actul aditional, sunt ignorate in raportul de inspectie fiscala.

In speta nu sunt aplicabile prevederile art. 310 din Codul fiscal referitoare la ajustarea dreptului de deducere a TVA. Inclusiv in ipoteza ca data prestarii este

determinata potrivit dispozitiilor art. 281 alin 7 din Codul fiscal, data prestarii este data acceptantei (la expirarea celor trei zile de la data primirii facturilor).

TVA din facturile mentionate mai sus a fost exigibila la data emiterii facturii, 01.09.2017, iar faptul generator a avut loc tot la data emiterii facturilor, conform art. 281 alin 7 din Codul fiscal si pct 24 alin 6 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II.

A:

1. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

2. Prin contestatia inregistrata la AS4FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, societatea a contestat TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei individualizata prin decizia de impunere anterior mentionata.

3. Prin Decizia nr. x, DGRFPB a dispus

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, tinand cont de prevederile legale in vigoare, de cele retinute prin prezenta si de sustinerile acesteia.

B:

Urmare Deciziei nr. x, AS4FP a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- TVA provine din facturile nr. x (TVA in suma de x lei) si nr. x (TVA in suma de x lei) emise de SC x SRL in baza contractului nr. x, pentru servicii de punere la dispozitie de personal in mod temporar conform cerintelor si necesitatilor contestatarei;

- prestarile de servicii analizate nu se incadreaza in categoria serviciilor prevazute la art. 281 alin (7) - (10) din Codul fiscal, motiv pentru care, in temeiul dispozitiilor art. 281 alin (12) din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prestarile respective se considera efectuate la data finalizarii lor.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, urmare Deciziei nr. x emisa de DGRFPB privind modalitatea de solutionare a contestatiei inregistrata la AS4FP sub nr. x, AS4FP a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- TVA provine din facturile nr. x (TVA in suma de x lei) si nr. x (TVA in suma de x lei) emise de SC x SRL in baza contractului nr. x, pentru servicii de punere la dispozitie de personal in mod temporar conform cerintelor si necesitatilor contestatarei;

- prestarile de servicii analizate nu se incadreaza in categoria serviciilor prevazute la art. 281 alin (7) - (10) din Codul fiscal, motiv pentru care, in temeiul dispozitiilor art. 281 alin (12) din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prestarile respective se considera efectuate la data finalizarii lor.

C. In vederea clarificarii solicitarilor organului de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB din adresa nr. x, AS4FP a procedat la intocmirea Procesului-verbal nr. x cu privire la controlul inopinat efectuat la SC x SRL, care a fost transmis prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr.x.

Urmare controlului efectuat, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca intre contestatara si furnizorul de servicii *“a existat o intelegere cu privire la data prestarii serviciilor si data facturarii acestora, respectiv dupa data de 01.09.2017, cand SC x SRL a devenit platitoare de TVA”*.

In drept, conform dispozitiilor art. 11, art. 281, art. 282, art. 297 si art. 323 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 67 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(...) (12) **În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul.** Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. **Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:**

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat **garantarea unor avantaje fiscale** care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că **scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.**

“ART. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

(...) (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.(...)

(8) În cazul livrărilor de bunuri și al prestațiilor de servicii care se efectuează continuu, altele decât cele prevăzute la alin. (7), cum sunt livrările de gaze naturale, de apă, de energie electrică, serviciile de telefonie, de închiriere, de leasing, de concesiune, de arendare de bunuri, de acordare cu plată pentru o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil, și alte livrări/prestări asemenea, se consideră că livrarea de bunuri/prestarea de servicii este efectuată la fiecare dată prevăzută în contract pentru plata bunurilor livrate/serviciilor prestate sau, în lipsa unei astfel de prevederi contractuale, la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un **an**.(...)

(10) Prestările de servicii pentru care taxa este datorată de către beneficiarul serviciilor în conformitate cu art. 307 alin. (2), care sunt prestate continuu pe o perioadă mai mare de un an și care nu determină decontări sau plăți în cursul acestei perioade, se consideră efectuate la expirarea fiecărui an calendaristic, atât timp cât prestarea de servicii nu a încetat.(...)

(12) **Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin. (7) - (10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.**

Norme metodologice

“24 (6) În aplicarea prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, în cazul livrărilor de bunuri și al prestațiilor de servicii care sunt efectuate continuu, faptul generator de taxă intervine la data stipulată în contract pentru plata acestora sau la emiterea unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an. În cazul în care contractul nu stipulează o dată pentru plata bunurilor/serviciilor livrate/prestate în mod continuu, faptul generator de taxă intervine la data la care se emite o factură, iar dacă pe factură se menționează un termen de plată, acesta nu este considerat fapt generator de taxă.”

“ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

“ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

Norme metodologice

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte

integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente **sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.**

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.”

“Art. 323 - Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde **suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare** și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă prestarile de servicii care nu se regasesc la alin. (7) - (10) ale art. 281 alin. (12) din Codul fiscal (nu se încadrează la excepții), se considera efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.

De asemenea, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv,

În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.

În speta, urmare Deciziei nr. x emisa de DGRFPB privind modalitatea de soluționare a contestației înregistrată la AS4FP sub nr. x, AS4FP a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în suma de x lei, având în vedere următoarele considerente:

- TVA provine din facturile nr. x (TVA în suma de x lei) și nr. x (TVA în suma de x lei) emise de SC x SRL în baza contractului nr. x, pentru servicii de punere la dispoziție de personal în mod temporar conform cerințelor și necesităților contestației;

- prestațiile de servicii analizate nu se încadrează în categoria serviciilor prevăzute la art. 281 alin (7) - (10) din Codul fiscal, motiv pentru care, în temeiul dispozițiilor art. 281 alin (12) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au stabilit că prestațiile respective se consideră efectuate la data finalizării lor.

În vederea clarificării solicitărilor organului de soluționare a contestației în cadrul DGRFP din adresa nr. x, AS4FP a procedat la întocmirea Procesului-verbal nr. x cu privire la controlul inopinat efectuat la SC x SRL, care a fost transmis prin adresa nr. x, înregistrată la DGRFPB sub nr. x.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală:

“Prin Nota explicativă din data de 16.01.2020, organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la activitatea desfășurată de către personalul pus la dispoziție de SC x SRL și în ce s-a concretizat această activitate, iar reprezentantul legal al societății declară:

“Personalul pus la dispoziție de SC x SRL și-a desfășurat activitatea în locațiile indicate de societatea noastră. Aceasta a realizat activități de marketing pentru clienții societății noastre sub supravegherea și în coordonarea reprezentanților societății noastre. x a fost remunerată pe baza pontajului (la număr de ore lucrate de fiecare persoană pusă la dispoziție). Anexam prezentei Notele explicative fișele de pontaj pentru lunile iulie - august 2017.”

*În contractul nr. x încheiat cu SC x SRL, la art. 5.9.1 se menționează că “utilizatorul, SC x SRL, **va întocmi lunar până la ultima zi de muncă din luna în curs** o fișă de pontaj care cuprinde orele de muncă prestate de salariații temporari, inclusiv operele de muncă suplimentare (...).”*

*Societatea a prezentat fișele de pontaj pentru lunile iulie - august 2017, **semnate pentru conformitate de parti.***

*De asemenea, la art. 5.10.1, utilizatorul, SC x SRL este obligat să certifice îndeplinirea sarcinilor de muncă prin fișă de pontaj întocmită conform art. 5.9.1 și **transmisă până cel târziu prima zi lucrătoare a lunii următoare de îndeplinire**, în vederea îndeplinirii obligațiilor AMT de plată a drepturilor salariale și de emisie a facturii.*

Prin comandă fermă de punere la dispoziție de personal din data de 01.06.2017 transmisă către SC x SRL, contestația solicită să pună la dispoziție sa 153 de salariați temporari, iar prin comandă din data de 01.09.2017 solicită suplimentarea de personal față de comandă anterioară.

Factura nr. x, in valoare de x lei, din care TVA in suma de x lei reprezinta prestari servicii de punere de personal la dispozitia utilizatorului, in mod temporar, conform necesitatilor si cerintelor acestuia in baza contractului nr. x. In anexa la acesta factura se precizeaza ca **serviciile sunt aferente lunii iulie 2017**. De asemenea, in anexa se face urmatoarea mentiune "**confirm ca am receptionat serviciile** mentionate mai sus, prestate conform contractului de punere la dispozitie nr. x si suntem de acord cu factura nr. x".

Factura nr. x, in valoare de x lei, din care TVA in suma de x lei reprezinta prestari servicii de punere de personal la dispozitia utilizatorului, in mod temporar, conform necesitatilor si cerintelor acestuia in baza contractului nr. x. In anexa la acesta factura se precizeaza ca **serviciile sunt aferente lunii august 2017**. De asemenea, in anexa se face urmatoarea mentiune "**confirm ca am receptionat serviciile** mentionate mai sus, prestate conform contractului de punere la dispozitie nr. x si suntem de acord cu factura nr. x".

Din registrul jurnal aferent lunii august 2017, rezulta ca societatea a contabilizat in aceasta luna serviciile prestate de SC x SRL prin contul 6287 "servicii de leasing personal" si contul 408 "furnizori facturi nesosite, iar la sosirea facturii in lua sepetembrie transfera soldul contului 408 "furnizori - facturi de sosit" in contul 401 "furnizori" si respectiv inregistreaza si TVA.

Serviciile lunii iulie au fost contabilizate in data de 01.09.2017 prin contul 6287 "servicii de leasing personal" si contul 401 "furnizori".

In timpul controlului, organele de inspectie fiscala au solicitat sa se transmita de la SC x SRL fisa client SC x SRL si s-a constatat ca in luna iulie 2017 a existat factura nr. x, in valoare totala de x lei din care TVA x lei si factura storno nr. x in valoare de x lei din care TVA in suma de x lei, care **nu sunt inregistrate in evidenta contabila si nu sunt declarate de SC x SRL**.

Mentionam ca nici SC x SRL **nu a declarat aceste facturi in declaratia 394** privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, dar **au fost inregistrate in evidenta contabila**.

Prin Nota explicativa din data de 16.01.2020, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii cu privire la facturile mai sus mentionate, iar reprezentantul legal al societatii declara: "Inregistrările din fisa pe partener cu sumele dex lei si (x lei) reprezinta inregistrari eronate."

Mentionam ca in declaratia informativa 394 privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei catre/de la alte persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA aferenta lunii septembrie 2017, **SC x SRL declara un numar de 3 facturi**, iar **SC x SRL declara un numar de 7 facturi**, insumand aceeasi valoare (x lei si TVA x lei).

Prin Nota explicativa din data de 16.01.2020, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii cu privire la acest aspect, iar reprezentantul legal al societatii declara: "In luna septembrie 2017 au fost emise doar trei facturi catre SC x SRL, iar restul de patru inregistrari reprezinta inregistrari eronate in programul de contabilitate SAP".

Echipele de control au constatat faptul ca domnul x in calitate de administrator la SC x SRL figureaza ca angajat in functia de manager la SC x SRL, in perioada 10.07.2014 - 01.09.2017, iar incepand cu data de 01.09.2017 este angajat in functia de director general la SC x SRL, conform bazei de date a ANAF.

De asemenea, **domnul x, reprezentantul firmei de contabilitate al SC x SRL, detine certificat digital pentru semnatura electronica atat pentru SC x SRL, cat si pentru SC x SRL unde a fost, de asemenea, angajat in functia de contabil in perioada 06.09.2013 - 01.08.2017.**

In concluzie, serviciile prestate de catre SC x SRL in lunile iulie si august 2017 se incadreaza in prevederile art. 281 alin 12 din Codul fiscal (...) din urmatoarele motive:

- existenta fiselor de pontaj certificate de ambele parti pentru serviciile prestate in lunile iulie si august 2017 de personalul pus la dispozitie de SC x SRL;

- in contractul nr. x incheiat cu SC x SRL la art. 5.9.1 se mentioneaza ca utilizatorul, SC x SRL va intocmi lunar o fisa de pontaj care cuprinde orele de munca prestate de salariatii temporari, inclusiv orele de munca suplimentare (...). Societatea a prezentat fisele de pontaj pentru lunile iulie - august 2017 semnate pentru conformitate de ambele parti. De asemenea, la art. 5.10.1 din contract se mentioneaza ca utilizatorul, SC x SRL este obligat sa certifice indeplinirea sarcinilor de munca prin fisa de pontaj intocmita conform art. 5.9.1 si transmisa pana cel tarziu prima zi lucratoare a lunii urmatoare de indeplinire, in vederea indeplinirii obligatiilor AMT de plata a drepturilor salariale si de emitere a facturii;

- existenta facturilor nr. x si nr. x (storno) care sunt inregistrate in evidenta contabila a SC x SRL si nu sunt declarate de catre SC x SRL in declaratia 394;

- existenta comenzii ferme de punere la dispozitie de personal din data de 01.06.2017 transmisa catre SC x SRL, prin care SC x SRL solicita ca in termen de 30 de zile sa puna la dispozitie 153 de salariatii temporari si a comenzii din data de 01.09.2017 prin care se solicita suplimentarea de personal fata de comanda anterioara;

- societatea a declarat venituri realizate in lunile iulie si august 2017 in suma de 1.229.797 lei care au fost realizate cu personalul pus la dispozitie de catre SC x SRL.

Din cele constatate, mentionate mai sus, se poate trage concluzia ca a existat o intelegere cu privire la data prestarii serviciilor si data facturarii acestora, respectiv dupa data de 01.09.2017 cand SC x SRL a devenit platitoare de TVA”.

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala, rezulta ca:

- in speta nu sunt aplicabile dispozitiile art. 281 alin (8) din Codul fiscal, cum eronat sustine societatea, ci dispozitiile art. 281 alin (12) din acelasi act normativ, potrivit carora prestarile de servicii achizitionate de la SC x SRL se considera efectuate la data finalizarii lor (ultima zi din luna prestarii serviciilor);

- actul aditional nr. x nu poate depasi caracterul de document intocmit pro- cauza, iar emiterea facturilor nr. x si nr. x, ulterior datei inregistrarii societatii in scop de TVA, a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale, scopul esential fiind obtinerea acelor avantaje fiscale (rambursarea TVA facturata ulterior inregistrarii in scopuri de TVA).

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii, intrucat din analiza documentelor intocmite de cele doua parti contractuale, a inregistrarii contabile si a declaratiilor fiscale depuse de acestea, in raport de clauzele contractuale, se retin urmatoarele aspecte:

1. Faptul ca, potrivit pct 5.10.1 din contract, fisa de pontaj poate fi certificata de beneficiar pana cel tarziu prima zi lucratoare a lunii urmatoare de indeplinire, trebuie demonstrat prin datarea certificarii; or, in speta, fisele de pontaj prezentate de contestatara nu poarta data confirmarii acestora, motiv pentru care se considera ca acestea sunt confirmate la data intocmirii lor, respectiv ultima zi de munca din luna in curs (a se vedea pct. 5.9.1 din contract).

2. Mențiunile din facturile emise în luna septembrie privind confirmarea și acceptarea serviciilor prestate nu prezintă relevanță, în condițiile în care, așa cum am arătat anterior, în contract se menționează că această confirmare trebuie dată în raport de fișe de pontaj transmise de furnizor (ultima zi din luna prestării serviciilor); mai mult, în facturi se face referire la serviciile aferente lunii iulie/august.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că există facturi emise de SC x SRL către SC x SRL, care ulterior au fost stornate, însă operațiunile respective nu sunt înregistrate în evidența contabilă și nu sunt declarate de SC x SRL, contrar dispozițiilor art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, potrivit cărora:

“Art. 2. - (1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

“Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

și contrar prevederilor art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Art. 12 (...) (2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.”

Prin urmare, afirmațiile contestatei potrivit căreia înregistrările din fișa pe partener cu sumele de x lei și (-) x lei reprezintă înregistrări eronate, iar acestea au fost evidențiate în contabilitatea furnizorului, sunt neîntemeiate.

Se reține și faptul că actul adițional la contractul nr. x a fost încheiat la data de **14.07.2017**, respectiv ulterior emiterii facturii nr. x și a facturii storno nr. x (TVA în suma de x lei), cu privire la serviciile prestate conform respectivului contract, aspect ce întărește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia *“se poate trage concluzia că a existat o înțelegere cu privire la data prestării serviciilor și data facturării acestora, respectiv după data de 01.09.2017 când SC x SRL a devenit platitoare de TVA”*

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că există **neconcordanțe între informațiile cuprinse în declarațiile fiscale depuse de furnizor și cele depuse de beneficiar** (în declarația informativă 394 privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul României către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA aferenta lunii septembrie 2017, **SC x SRL declară un număr de 3 facturi**, iar **SC x SRL declară un număr de 7 facturi**, însumând aceleași valori (x lei și TVA x lei)).

5. Contrar sustinerilor din cuprinsul adresei nr. x, societatea nu a fost supusa concomitent unei inspectii fiscale si unui control inopinat, cata vreme Procesul-verbal nr. x a fost intocmit, cu respectarea dispozitiilor art. 134 din Codul de procedura fiscala, respectiv **in procedura de solutionare a contestatiei**, in vederea clarificarii tuturor solicitarilor organului de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB din adresa nr. x.

Conform dispozitiilor art. 134 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“**Art. 134** (1) Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat.

(2) **Controlul inopinat constă în:**

a) verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;

b) verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil/plătitor, în corelație cu cele deținute de persoana sau entitatea supusă unui control fiscal, denumită control încrucișat;

c) verificarea unor elemente ale bazei de impozitare sau cu privire la situația fiscală faptică, precum și constatarea, analizarea și evaluarea unui risc fiscal specific. (...)

(4) Pentru aceleași operațiuni și obligațiile fiscale aferente acestora nu se poate derula concomitent și un control inopinat cu o inspecție fiscală derulată la același contribuabil, **cu excepția situației în care în alte proceduri sunt necesare constatări în legătură cu operațiuni și obligații fiscale supuse unei inspectii fiscale în derulare, caz în care echipa de inspecție fiscală este competentă să efectueze și un control inopinat.** În acest caz se încheie proces-verbal potrivit art. 135 alin. (3), iar durata controlului inopinat nu intră în calculul duratei inspecției fiscale.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x emisa de AS4FP, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 281, art. 282, art. 297 si art. 323 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 67 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 2 si art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, art. 134, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x emisa de AS4FP, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.