

DECIZIA nr. 215 / 2015  
privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti  
sub nr. x/28.07.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector x a Finantelor Publice- Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice cu adresa nr. x/25.07.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/28.07.2014, asupra contestatiei formulata de SC x SRL, cu sediul in Bucuresti, str. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector x a Finantelor Publice sub nr.x/21.07.2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/01.07.2014 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. x/01.07.2014, comunicata in data de 10.07.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de x lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei.

Societatea contesta in parte suma de x reprezentand TVA colectata in suma de x lei si TVA nedeductibila in suma de x lei.

Avand in vedere prevederile art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x/01.07.2014, SC x SRL aduce următoarele argumente:

**1.1.** In ceea ce priveste TVA colectata

Societatea contesta TVA colectata in suma de x lei, reprezentand:

- x lei – TVA respinsa la rambursare pe considerentul ca factura nr.x/01.05.2010 ar fi inregistrata in continuare la rubrica operatiuni taxabile din evidentele contabile ale SC x xSRL .

Contestatarata arata ca SC xx SRL a regularizat pe minus factura nr.x/01.05.2010, anuland dreptul de deducere a TVA in suma de x lei si anexeaza in sustinere decontul de TVA pentru luna mai 2013 intocmit de beneficiar.

- x lei – TVA inscrisa in factura nr. x/30.06.2010 emisa catre SC x SRL, avand ca obiect stornarea facturii nr. x/01.04.2009.

Contestatarata arata ca SC x SRL nu a beneficiat de dreptul de deducere pentru suma de x lei si nu i-a achitat factura, motivand ca aceasta a intrat in insolventa in baza cererii creditorului depusa la 08.03.2010, actiune solutionata in dosarul nr.x/2010 la Tribunalul Bucuresti prin inchiderea procedurii si radiere.

De asemenea, societatea arata ca organul de inspectie fiscala nu poate pretinde TVA pentru o operatiune la care nu s-a efectuat transferul de proprietate asupra bunurilor facturate initial, bunuri care au facut obiectul facturii fiind in continuare in proprietatea acesteia.

## 1.2. Referitor la TVA deductibila

Societatea contesta TVA nedeductibila in suma de x lei (eronat insumata in prezenta contestatie- x lei), reprezentand:

- **x lei** – TVA aferent facturilor emise de SC x SRL pentru serviciile de personal prestate in perioada ianuarie 2010-august 2013.

Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei contestatara arata ca:

- contractarea serviciilor de personal s-a efectuat pentru desfasurarea activitatii pentru care s-a constituit si pana la data cand a fost suspendata 23.11.2009;

- activitatea societatii a fost suspendata urmare a punerii in executare a deciziei de impunere nr.x/19.08.2009 emisa de Directia Regionala de Accize si Operatiuni Vamale x;

- a asigurat mentinerea personalului necesar conservarii activelor patrimoniale ale societatii si reluarii activitatii economice suspendata in mod nedrept;

- personalul a fost platit din credite personale angajate de administratorul societatii, iar reconstituirea fondurilor prin recuperarea TVA aferenta facturilor de prestari servicii ar permite revitalizarea SC x SRL si SC x SRL;

- SC x SRL a fost obligata sa intre in insolventa, facand obiectul dosarului nr.x/2012 aflat pe rolul Tribunalului x.

- **x lei** – TVA aferenta facturilor de utilitati in suma de x lei si suma de x lei pentru servicii juridice, cu privire la care contestatara arata ca desi societatea nu a fost repusa in situatia existenta inainte de decizia nr.x/19.08.2009 (in urma careia activitatea societatii a fost suspendata incepand cu 23.11.2009), de reautorizare si a reluarii activitatii economice, aceasta a pastrat validitatea contractelor de prestari servicii si a asigurat minimum de utilitati pentru conservarea activului fabricii din x, in asteptarea reluarii activitatii economice.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/01.07.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/01.07.2014 SC x SRL s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de x lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei.

**III.** Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile organului de inspectie fiscala, motivatiile contribuabilei, precum si actele normative incidente cauzei se retin urmatoarele:

Societatea are ca obiect principal de activitate "Distilarea, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice" cod CAEN 1101.

Societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA in suma de x lei aferenta perioadei 01.10.2012-31.12.2013, in baza decontului cu suma negativa cu optiune de rambursare TVA cu control anticipat DNOR nr.x/09.01.2014. Urmare inspectiei fiscale a fost emisa decizia de impunere nr. x/01.07.2014, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma totala de x lei rezultata prin:

1- majorarea TVA colectata cu suma totala de x lei reprezentand:

- **x lei** – TVA aferenta facturii nr.x/30.06.2010 emisa catre SC x SRL si inregistrata in decontul trimestrului IV 2013 reprezentand TVA inregistrata cu semnul minus la randul 9 "Livrari si prestari de servicii taxabile cu cota 24%" si reprezinta „stornarea facturii nr.x/01.05.2010”;

- **x lei** – TVA aferenta facturii nr.x/30.06.2010 emisa catre SC x SRL, inregistrata cu semnul minus la randul 9 "Livrari si prestari de servicii taxabile cu cota 24%" si are ca obiect "stornarea facturii nr. x/01.04.2009”;

- x lei – TVA aferenta facturii nr.x/30.06.2010 emisa catre SC xSRL, inregistrata cu semnul minus la randul 9 "Livrari si prestari de servicii taxabile cu cota 24%" si are ca obiect "stornarea facturii nr. x/10.09.2009";

- x lei – TVA aferenta facturilor nr.x/04.09.2009, nr.x/30.11.2009, nr.x/30.04.2010, inregistrata cu semnul minus la randul 9 "Livrari si prestari de servicii taxabile cu cota 24%";

2- diminuarea TVA deductibila cu suma de x lei reprezentand;

- x lei – TVA inscrisa in factura nr. x/27.02.2010 emisa de SC x SRL avand ca obiect "masini, instalatii, utilaje, echipamente pentru fabricarea bauturilor-conform listei anexate";

- x lei - TVA inscrisa in facturile nr. x/05.01.2011, nr.x/05.01.2012, nr.x/05.01.2013 si nr.x/05.09.2013 emise de SC x SRL (scoasa din evidenta platitorilor TVA cu 01.08.2012) si inregistrate in trimestrul IV 2013;

- x lei – TVA aferenta utilitatilor facturate de SC x SA pentru functionarea punctului de lucru din satul x in perioada aprilie 2012-septembrie 2012;

- x lei – TVA aferenta serviciilor juridice prestate de Cabinet de avocat x in vaza contractului de asistenta juridica seria x/10.09.2012 care are ca obiect reprezentarea societatii la Curtea de Apel x .

3- neacceptarea la deducere a TVA in suma de x lei reprezentand TVA inscrisa in factura nr.x/01.07.2012 emisa de SC x SRL care a facut obiectul inspectiei fiscale partiale anterioare finalizata prin RIF nr.x/04.12.2013 si decizia nr.x/04.12.2013;

4- neacceptarea reportarii soldului sumei negative de TVA solicitata la rambursare in baza decontului trimestrului III 2012 in decontul de TVA aferent trimestrului IV 2012 si respectiv in trimestrul IV 2013 pe motiv ca cererea a fost solutionata prin RIF nr.x/04.12.2013 si decizia nr.x/04.12.2013.

### **3.1. Referitor la majorarea TVA colectata in suma de x lei (x lei + x lei)**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale de vanzare de bunuri care au fost stornate in conditiile in care societatea nu justifica anularea operatiunilor.*

**In fapt**, societatea a procedat la diminuarea TVA colectata aferenta trimestrului IV 2013, cu suma de x lei (care a facut obiectul unei alte inspectii fiscale), inscriind suma respectiva cu semnul minus in decontul de TVA la randul 9 "Livrari si prestari de servicii taxabile cu cota 24%".

Suma de x lei reprezinta TVA inscrisa in factura fiscala nr. x/30.06.2010 emisa catre SC x SRL cu mentiunea „stornarea facturii nr.x/01.05.2010” si a facturii fiscale nr.x/30.06.2010 emisa catre SC x SRL cu mentiunea "stornarea facturii nr. x/01.04.2009".

Urmare controlului efectuat, organele de inspectie fiscala au majorat taxa pe valoarea adaugata cu suma totala de x lei aferenta celor doua facturi fiscale, intrucat au retinut urmatoarele:

1.referitor la factura fiscala nr. **x/30.06.2010**:

- din informatiile furnizate de baza de date FISCNET reiese ca TVA in suma de x lei inscrisa in factura nr.x/01.05.2010 emisa de SC x SRL a fost evidentiata la rubrica achizitii taxabile din decontul de TVA pentru trimestrul II 2010 intocmit de beneficiarul SC x SRL, fiind dedusa;

- SC x SRL nu a stornat TVA in suma de x lei in perioadele urmatoare, nu a depus niciun decont de TVA incepand cu luna decembrie 2013, nu a depus incepand

cu luna decembrie 2011 nicio declaratie informativa privind livrarile si achizitiile de bunuri/servicii pe teritoriul national, iar in perioadele 01.08.2012-08.12.2013 si 29.05.2013-13.05.2014 a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA;

- operatiunea de stornare a facturii nr.x/01.05.2010 nu a fost inregistrata de SC x SRL in declaratia informativa aferenta trimestrului IV 2013.

2. referitor la factura fiscala nr. **x/30.06.2010**:

- din informatiile furnizate de baza de date FISCNET reiese ca TVA in suma de x lei inscrisa in factura nr. x/01.04.2009 emisa de SC x SRL a fost inregistrata in decontul de TVA pe trimestrul II 2009 intocmit de SC x SRL la rubrica achizitii taxabile si a fost dedusa;

- factura nr. x/01.04.2009 nu a fost stornata de SC x SRL din decontul TVA in perioadele ulterioare;

- SC x SRL nu a depus niciun decont de TVA incepand cu luna septembrie 2010, nu a depus incepand cu luna iunie 2010 nicio declaratie informativa privind livrarile si achizitiile de bunuri/servicii pe teritoriul national, iar incepand cu 01.08.2012 a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA;

-operatiunea de stornare a facturii nr. x/01.04.2009 nu a fost inregistrata de SC x SRL in declaratia informativa aferenta trimestrului IV 2013.

De asemenea, prin RIF nr. x/01.07.2014 se precizeaza ca SC x SRL are relatii de afiliere cu SC xx SRL.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art.138, art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010:

**Art. 138.** - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

**a)** dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

**b)** în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

**c)** în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

**d)** în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. **Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;** “

Normele metodologice:

**“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidentele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.**

**(2) Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a)-c) si e) din Codul fiscal. (...). “**

Totodata, in ceea ce priveste corectarea informatiilor inscrise in facturi, conform art.159 din Codul fiscal:

**“Art. 159. - (1)** Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

**a)** în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

**b)** în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

**(2)** În situațiile prevăzute la [art. 138](#) furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 [lit. d\)](#).

**(3)** Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>.”

**“Art. 156<sup>2</sup>. - (1)** Persoanele înregistrate conform [art. 153](#) 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. 153](#) 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. 147<sup>1</sup> [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.”

Din dispozițiile legale enunțate anterior, se reține că în cazul în care taxa pe valoarea adăugată a fost înscrisă eronat într-o factură fiscală, iar documentul a fost transmis la beneficiar, corectarea erorii se efectuează prin emiterea unui nou document în care se înscriu aceleași valori cu semnul minus, se menționează numărul documentului corectat și se înregistrează în jurnalul de vânzări sau cumpărări, urmând a fi preluat în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit atât de furnizor cât și de beneficiar pentru perioada în care a avut loc corectarea.

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, se retine ca, din punct de vedere al TVA, în cazul în care a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, baza de impozitare a TVA se reduce corespunzător, **furnizorii având obligația să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, iar beneficiarii să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial**, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

Se retine astfel ca beneficiarul are obligația să ajusteze dreptul de deducere a TVA exercitat inițial în condițiile în care intervin modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile intervenite după depunerea decontului de taxă.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu obligativitatea îndeplinirii unor condiții. Astfel, se retine ca ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și numai în situația declarării falimentului beneficiarilor, respectiv data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a emis:

- pentru SC x SRL factura nr. x/30.06.2010 cu semnul minus reprezentând „stornarea facturii nr.x/01.05.2010”.

- pentru SC x SRL factura nr.x/30.06.2010 reprezentând ”stornarea facturii nr. x/01.04.2009”,

operațiuni pe care le-a declarat prin decontul de TVA pe trim. IV 2013.

Astfel, prin emiterea celor două facturi fiscale cu semnul minus societatea a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de x lei, iar organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în același quantum, în sensul nerecunoașterii facturilor de stornare.

De asemenea, se reține că stornările au fost efectuate de SC x SRL fără ca operațiunile să se încadreze în una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat, contestatoarea ne prezentând nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente prin care să justifice operațiunile de stornare.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia „ca SC x SRL a regularizat pe minus factura nr.x/01.05.2010, anulând dreptul de deducere a TVA în suma de x lei”, anexând decontul de TVA pentru luna mai 2013, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din conținutul decontului de TVA pentru luna mai 2013 întocmit de SC xx SRL, deși reiese că TVA în suma de x lei este înscrisă la rândul 16 “Regularizări taxa colectată” aceasta nu este înregistrată în perioada în care a intervenit exigibilitatea, iar în luna mai 2013 societatea era scoasă din evidența platitorilor de TVA.

Referitor la înregistrarea în trim. IV 2013 a stornării TVA colectată în suma de x lei efectuată în luna iunie 2010 și care privește factura nr.x/.01.04.2009, pe motiv că nu a fost achitată de beneficiarul SC x SRL care a intrat în insolvență nu se poate reține, întrucât reducerea bazei de impozitare trebuia să fie justificată de încadrarea în

una din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Or, contestatoarea nu a justificat cu documente operațiunile de stornare efectuate, acestea neputând fi încadrate în nici una din situațiile anterior menționate.

De asemenea, în ceea ce privește ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată efectuată pentru SC x SRL în sumă de x lei, având drept consecință diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu aceeași sumă, societatea nu a făcut dovada că a întreprins toate demersurile juridice pentru recuperarea creanței deținută asupra debitoare, în conformitate cu prevederile art.76 alin.(1) pct.3) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței coroborate cu prevederile pct.46 din Ordinul nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, întrucât, nu a prezentat hotărârea judecătorească de închidere a procedurii de faliment, ramasă definitivă și irevocabilă precum și documente din care să reiasă că s-a înscris la masa creditorilor pentru recuperarea debitelor, justificând operațiunea de ajustare doar în baza extrasului de la Tribunalul București-dosar x/2010, prin care se precizează că în data de 03.04.2012 este dispusă radierea SC x SRL. Or, în speta factura de stornare a fost emisă în 30.06.2010.

Întrucât contestatara nu face dovada că pentru clientul neîncasat s-a pronunțat hotărâre judecătorească finală de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, condiție prevăzută în mod expres prin art.138 lit. d) din Codul fiscal, aceasta nu avea dreptul de ajustare a taxei pe valoarea adăugată cu suma de x lei.

De asemenea, nu poate fi reținută nici susținerea contestatarii că nu poate fi obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pe motivul că facturile nu au fost încasate urmare a refuzului de plată din partea beneficiarului, întrucât conform dispozițiilor Codului fiscal exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii și nu la data încasării acesteia.

Având în vedere cele precizate mai sus, în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat taxa pe valoarea adăugată cu suma de x lei, motiv pentru care contestația pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neintemeiată.**

### **3.2.Referitor la TVA neadmisa la deducere în suma de x lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de x lei aferenta achizitiei de servicii, în condițiile în care nu a făcut dovada că prestațiile de servicii au fost efectiv prestate în folosul realizării de operațiuni taxabile, nu aduce argumente și nu prezintă documente care să înalture constatările organelor de inspecție fiscală.*

**In fapt**, la verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2010-31.08.2013, SC x SRL a înregistrat TVA nedeductibilă în suma totală de x lei. Componenta TVA nedeductibilă stabilită în urma verificării organelor de inspecție fiscală este următoarea:

- x lei - reprezintă TVA aferentă facturilor de achiziție a serviciilor de personal emise de SC x SRL (nr. x/05.01.2011, nr.x/05.01.2012, nr.x/05.01.2013 și nr.x/05.09.2013) care au ca obiect prestări servicii personal conform contract nr.x/01.12.2008;

- x lei - reprezintă TVA aferentă utilitatilor facturate de SC x SA pentru funcționarea punctului de lucru în perioada aprilie 2012-septembrie 2012 și TVA

aferenta serviciilor juridice prestate in vederea reprezentarii societatii la Curtea de Apel x avand ca obiect anulare act administrativ x/62/2009.

Referitor la TVA in suma de x lei, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

- SC x SRL nu a declarat tranzactiile in deconturile de TVA si nici in declaratiile informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national in perioadele cand taxa devenea exigibila;

- in conformitate cu informatiile furnizate de baza de date a MFP-FISCNET, SC x SRL a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA incepand cu **01.08.2012**;

- contractul nr. x/01.12.2008 nu contine clauze privind valoarea, numarul de angajati, modul de facturare a c/v prestatiei, iar societatea nu prezinta niciun document din care sa rezulte modul de derulare a contractului;

- in statele de plata pe perioada martie 2010-august 2013 figureaza salariati permanenti ai SC x SRL, respectiv x salariati cu 8 ore/zi avand functii de ospatari, zidari, bucatari, gestionari, secretara, muncitori necalificati, desi in aceasta perioada nu a desfasurat activitate specifica de restaurant, nu are in patrimoniu un spatiu cu aceasta destinatie.

- la solicitarea de informatii nr.x/23.06.2014 (anexa 5 la RIF), administratorul societatii precizeaza ca „societatea prestatoare pune la dispozitia societatii beneficiare personalul de care are nevoie pentru a desfasura activitatea proprie. In data de 23.11.2009, prin decizia x a DJAOV Brasov s-a dispus suspendarea activitatii antrepozitului fiscal detinut de SC x SRL din x, comuna x. Incepand inca din 19.08.2009, cand a fost emisa decizia de impunere nr.x am intreprins demersuri (...) pentru a convinge autoritatile de resort sa lase societatea sa-si continue activitatea(...). Pana in prezent, dupa aproape cinci ani, nu am reusit nimic. Personalul a fost pastrat cu speranta unei decizii iminente si meritate de a ni se permite reluarea activitatii de productie si comercializare.”

In ceea ce priveste TVA in suma de x lei reprezentand servicii juridice si pentru intretinerea punctului de lucru, organele de inspectie fiscala au retinut ca in perioada verificata societatea nu a realizat livrari de bunuri/prestari servicii, cu exceptia inregistrarii in evidenta contabila si fiscala a unor stornari, iar in aceeasi perioada a inregistrat TVA deductibila/dedusa in suma de x lei fara sa demonstreze ca intentioneaza sa desfasoare activitati economice.

Organele de inspectie fiscală au solicitat în scris societății documentele justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor achiziționate și înregistrate în evidența contabilă, însă acestea nu au fost prezentate.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup>, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct.46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, în vigoare începând cu 01.01.2010:

Codul fiscal

"Art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau **la data prestării serviciilor**, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

[...] figureaza salariati permanenti ai

“(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. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

“ **Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile; [...]**”

**Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5); [...].”

Norme metodologice:

**46.-(1)** Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...).”

Fata de prevederile legale anterior mentionate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine dreptul contribuabililor de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate *numai daca sunt efectuate in beneficiul societatii si daca sunt destinate realizarii **operatiunilor supuse TVA***; pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul contribuabililor este nedeductibila.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, aplicabila de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata. Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare). Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca **achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile**.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt*

**destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile** și au la baza facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Asa cum s-a stabilit și prin jurisprudența comunitară în materie de TVA, **exercitarea** dreptului de deducere de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu **justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere.** Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Totodată, o persoană impozabilă, înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv **bunurile să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere.**

La paragr. 46 din cauzele reunite **C-110/98 la C-147/98** Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt indeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfasura activitate economica dând naștere la operațiuni taxabile.**

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

În speta, sunt aplicabile și prevederile art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

**“Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Referitor la TVA în suma de x lei:*

Prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit că societatea nu are dreptul de deducere a TVA în pentru facturile reprezentând prestări servicii personal furnizate de SC x SRL, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii (anexa nr.x la RIF, pct.x) cu privire la scopul achizitiilor si au solicitat prezentarea documentelor care sa ateste realitatea tranzactiilor derulate cu furnizorul de servicii (contract, situatii lucrari, rapoarte care au stat la baza intocmirii facturilor), constatand urmatoarele:

- conform notei explicative a administratorului scopul achizitiilor a fost de mentinere a personalului de la data suspendarii activitatii (19.08.2009) pana la reluarea activitatii de productie de comercializare;

- societatea nu a prezentat niciun document cu care sa justifice dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei serviciilor de personal, respectiv utilizarea acestora pentru realizarea obiectului principal de activitate, acela de "distilare, rafinarea si mixarea bauturilor alcoolice".

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal ca societatea si-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de personal prestate in baza facturilor emise in 05.01.2011, 05.01.2012, 05.01.2013 si 05.09.2013.

Prin contestatia formulata, SC x SRL sustine, in esenta, ca beneficiaza de dreptul de deducere pentru taxa aferenta acestor servicii, intrucat intentioneaza sa isi reia activitatea economica.

Sustinerile contestatarei sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, pentru motivele ce succed:

Societatea contestatara nu a prezentat nicio dovada din care sa reiasa ca SC x SRL a prestat serviciile in cauza, **simpliciter** **facturare de "servicii personal" conform contract fara nicio alta precizare nefacand dovada ca serviciile au fost in mod efectiv prestate in beneficiul contestatarei.** In acest sens, raman valabile toate constatarile si retinerile din prezenta decizie referitoare la lipsa documentatiei corespunzatoare pentru dovedirea prestarii efective a serviciilor facturate de SC x SRL.

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA de utilizarea achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor servicii de personal si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa demonstreze ca serviciile facturate au si fost efectiv prestate pentru a fi utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In speta, contestatara nu a prezentat niciunul din documentele care sa justifice ca, intr-adevar, serviciile au si fost efectiv prestate in favoarea acesteia, respectiv situatii de lucrari, rapoartele lunare/zilnice, corespondenta privind personalul solicitat etc.; or, din documentele existente la dosarul cauzei, asa cum s-a retinut din prezenta decizie, nu rezulta informatii legate de continutul propriu-zis al serviciului prestat, data, durata, tariful, locul prestarii serviciilor, daca s-au materializat sub forma de procese verbale, rapoarte, etc, potrivit naturii serviciilor, a termenilor si conditiilor stipulate in contractul incheiat.

Prin urmare, cum pentru exercitarea dreptului de deducere, nici la momentul realizarii inspectiei fiscale, nici cu prilejul formularii contestatiei SC x SRL nu a prezentat dovezi privind prestarea efectiva a serviciilor de personal achizitionate pentru activitatea sa economica, taxabila, aceasta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Sustinerile societatii contestatare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat facturile pentru care nu s-a admis deducerea TVA in suma de x lei nu identifica serviciile prestate si nu sunt insotite de documente justificative cu privire la realitatea tranzactiei comerciale, astfel incat nu se poate aprecia ca acestea sunt lipsite de importanta din perspectiva dreptului organelor fiscale de a se asigura de functionarea corecta a mecanismului de TVA si de a preveni cazurile de abuz sau fraudă fiscală, cata vreme insasi directiva comunitara in materie prevede, printre mentiunile pe care trebuie sa le cuprinda o factura, **identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate** (art. 238 alin. 2 lit. c) din Directiva 2006/112/CE modificata de la 01.01.2008 prin Directiva 2007/75/CE), astfel ca argumentele invocate nu schimba situatia concreta a contestatoarei in raport de constatările organelor de inspectie fiscala in sensul solutionarii nefavorabile a cauzei.

Mai mult, prin art.62 din directiva se precizeaza ca „fapt generator ” înseamnă faptul prin care sunt îndeplinite condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă, ori exigibilitatea intervine la momentul prestării efective a serviciilor, iar contestatara nu justifica prestarea acestora cu documentele prevazute de art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Societatea s-a limitat la invocarea necesitatii conservarii activelor in asteptarea reluării activitatii, in conditiile in care in speta este vorba despre facturi emise pentru servicii fara a fi in insotite de documente emise la data prestării serviciilor, respectiv la data cand sunt acceptate de beneficiar, asa cum se precizeaza la art.134<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Reprezentantul legal al SC x SRL nu a prezentat documentele justificative solicitate de organele de inspectie fiscală ci doar contractul nr.x/01.12.2008 si state de plata.

Urmare verificării statelor de plată a salariilor reiese ca acestea apartin SC x SRL fara a fi semnate de salariati si includ personal angajat care nu este specializat in desfasurarea activitatii proprii a contestatoarei ci proprii activitatii de restaurant, astfel incat nu se poate retine că personalul angajat este specializat pentru conservarea activelor patrimoniale pe perioada suspendării activitatii.

Din nota explicativă dată de reprezentantul societatii a rezultat că aceasta nu deține și nu poate prezenta documente, respectiv situații de lucrări, devize, sau orice alte înscrisuri din care să reiasă realitatea serviciilor pe care SC x SRL s-a obligat să le efectueze în contractul încheiat cu SC x SRL.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute argumentele contestatoarei referitoare la dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor pentru serviciile în cauză, atâta timp cât în timpul inspectiei fiscale deși aceste documente au fost solicitate, ele nu au fost prezentate de societate până la data finalizării inspectiei fiscale, respectiv 01.07.2014, nici la acea dată și nici ulterior în susținerea contestației.

Fata de cele enuntate se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea TVA nedeductibila in suma de x lei, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata.

*Referitor la TVA in suma de x lei:*

Referitor la TVA in suma de x lei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca reprezinta TVA aferenta facturilor emise de furnizorul SC x SA si de Cabinetul de avocat x in anul 2012, respectiv in perioada de suspendare a activitatii, astfel nu poate fi retinut in solutia favorabila a contestatiei argumentul contestatoarei referitor la faptul ca societatea are drept de deducere a TVA in suma de x lei, intrucat aceasta taxa este aferenta achizitiilor in vederea asigurarii unui „minimum de utilitati pentru conservarea activului fabricii din x, in asteptarea reluarii activitatii economice”, intrucat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de utilizarea acestor servicii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, iar contestatarea nu prezinta niciun document si nu invoca niciun temei de drept pentru justificarea dreptului de deducere, desi avea obligatia sa prezinte suficiente dovezi obiective in acest sens.

In acest sens sunt incidente prevederile art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora "Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) *dovezile pe care se intemeiaza*", coroborate cu cele ale art. 213 alin. (1) din acelasi act normativ, unde se precizeaza ca "[...] *Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*".

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca societatea nu prezinta documente care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca acestea in mod legal au constatat ca SC x SRL nu are drept de deducere a TVA in suma de **x lei**, fapt pentru care, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere, in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF nr. 2906/2014 care precizeaza:

*„Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*[...]”.*

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, contestatia SC x SRL urmeaza a se respinge ca neintemeiata in ceea ce priveste TVA neadmisa la deducere in valoare de x lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1) art. 134<sup>1</sup> alin.(1) si alin. (7), art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 206 si art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia SC x SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/01.07.2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice– Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice pentru TVA contestata reprezentand TVA colectata in suma de x lei si TVA nedeductibila in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.