

DECIZIA nr. 492 /18.07.2013
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/11.04.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 6 - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/10.04.2013, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/11.04.2013, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, SI nr. , corp , et. , sector 6.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 6 sub nr. x/21.02.2013, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice sector 6, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012, ambele comunicate sub semnatura in data de 21.01.2013, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de z1 lei si accesorii aferente TVA in suma de z2 lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

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

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL aduce urmatoarele argumente:

1. Pentru TVA colectata suplimentar in suma de y1 lei:

Prestatiile efectuate de SC X SRL catre SC IM SRL, in baza contractului de distributie privind livrarea de reviste cu scop educational si informativ, care a fost structurat in sensul respectarii art.140 alin.2 lit.b din Codul fiscal, in regimul de taxare cu TVA 9%, ponderea publicitatii fiind sub 10%.

Pe langa spatii de afisaj care reprezinta 1% din valoarea contractului, societatea a realizat si activitate de distributie material educativ, in varianta printata, cum ar fi: materiale pentru campanii de informare medicala, reviste, ziare, brosurile medicale, lucru adus la cunostinta pe parcursul controlului fiscal, fara a fi luat in considerare.

2. Pentru TVA deductibila in suma de y2 lei:

Prestatiile facturate in baza contractului de consultanta nr. x/01.12.2010 au scopul sustinerii investitiei in echipamente si in business pentru SC X SRL, fiind un transfer de tehnologie, de stiinta de a face ceva, in baza know-how-lui detinut de SC PA (fosta SC IM SRL) care include proceduri privind: relatia cu spitalele, realizarea ziarului si site-ului Info-sanatate, distributie materiale si organizare etc., rezultate ca urmare a cercetarii si utilizarii resurselor umane-financiare-materiale.

Pretul de transfer al know-how-ului dintre cele doua societati a rezultat ca urmare a cuantificarii costurilor pentru realizarea acestor proceduri.

In consecinta, contestatara solicita modificarea deciziei de impunere tinand seama de observatiile sale si emiterea unei noi decizii de impunere cu o baza de impozitare care sa includa suma de y lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice sector 6 a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012, TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de z1 lei si accesorii aferente TVA in suma de z2 lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatariile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2010 si are CUI .

Obiectul de activitate il reprezinta "Activitati de editare a revistelor si periodicelor" - cod CAEN 5814.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 6 a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 02.12.2010-31.12.2011, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. x/25.01.2012, in suma de z lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012 s-au stabilit obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

3.1. Referitor la TVA colectata in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata in suma de y1 lei aferenta unui contract privind punerea la dispozitie a unui spatiu publicitar, prin diferenta intre cota standard si cota redusa de TVA, in conditiile in care societatea nu a justificat respectarea conditiilor privind aplicarea cotei reduse de TVA de 9%, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatariile organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012 organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a aplicat, pentru facturile emise catre SC PA SRL (fosta IM) reprezentand prestari servicii in baza contractului de distributie incheiat in decembrie 2010, cota redusa de 9% de TVA prevazuta la art.140 alin.2 lit.b din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunea de punere la dispozitie a unui spatiu publicitar/buzunar reprezinta o prestare de servicii cu plata pentru care societatea trebuia sa aplice cota standard de TVA de 24% si au procedat la stabilirea TVA suplimentara in suma de y1 lei, constand in diferenta de TVA colectata (de la 9% la 24%) pentru operatiunile ce nu se incadreaza in prevederile acestui articol.

Prin contestatia formulata SC X SRL considera ca a aplicat corect TVA in cota de 9% pe facturile emise, intrucat pe langa punerea la dispozitie a spatiului publicitar care reprezinta sub 1% din valoarea contractului a realizat activitati de distributie de materiale informative care nu au fost luate in considerare de inspectia fiscala.

In drept, in conformitate cu prevederile art.126 si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); (...)."

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% si se aplică asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(2) Cota redusa de 9% se aplica asupra bazei de impozitare pentru urmatoarele prestari de servicii si/sau livrari de bunuri:

(...) b) ***livrarea de manuale scolare, carti, ziare si reviste, cu exceptia celor destinate exclusiv sau în principal publicitatii; (...).***"

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

(3) Cota redusa de 9% prevazuta la art. 140 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se aplica pentru livrarea de manuale scolare, carti, ziare si reviste, inclusiv pentru cele înregistrate pe suport electromagnetic sau pe alte tipuri de suporturi. Cartile si manualele scolare sunt tipariturile care au cod ISBN, indiferent de suportul pe care sunt livrate. Ziarele si revistele sunt orice tiparituri care au cod ISSN, indiferent de suportul pe care sunt livrate. ***Nu se aplica cota redusa a taxei pe valoarea adaugata pentru livrarea de carti, ziare si reviste care sunt destinate în principal sau exclusiv publicitatii. Prin în principal se înțelege ca mai mult de jumătate din continutul cartii, ziarului sau revistei este destinat publicitatii.*** De asemenea, nu se aplica cota redusa a taxei pentru livrarea de carti, ziare si reviste, în cazul în care acestea sunt furnizate pe cale electronica, operatiunile fiind considerate prestari de servicii conform art. 11 din Regulamentul Consiliului nr.

1.777/2005 de stabilire a masurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adaugata.”

Conform prevederilor legale antecitate, cota redusa de TVA de 9% se aplica pentru livrarea de manuale scolare, cati, ziare si reviste, asa cum sunt definite la alin.3 al pct. 23 din Normele metodologice privind aplicarea art.140 alin.2 lit.b din Codul fiscal, precizandu-se ca pentru livrarea de carti, ziare si reviste care sunt destinate în principal sau exclusiv publicitatii nu se aplica cota redusa a taxei pe valoarea adaugata, fiind definita sintagma “în principal”.

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic** urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie **reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.**

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL a aplicat in mod eronat cota redusa de TVA de 9% pentru facturile emise catre SC IM (in prezent SC PA SRL) in luna decembrie 2010 reprezentand servicii in baza contractului de distributie incheiat in luna decembrie 2010, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea cotei reduse, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele aspecte:

1. SC X SRL a incheiat, in calitate de prestator, cu SC PA SRL (fosta SC IM), in calitate de beneficiar, contractul de distributie, fara numar si fara data, avand ca obiect "punerea la dispozitie Beneficiarului, de catre Prestator a 1(unu) spatiu publicitar/buzunar in reseaua de standuri *Info-Sanatate*, in vederea distribuirii si expunerii materialelor educationale ale Beneficiarului."

Conform art. 3.2 din contract: Valoarea totala a contractului este de t lei.

Conform art. 4 din contract: La valorile precizate se aplica TVA (9%).

Conform art. 8 din contract: Beneficiarul se obliga:

*sa puna la dispozitia Prestatorului, in vederea expunerii in spatiul prevazut la art.1 materiale educationale care sa respecte caracteristicile tehnice prevazute in cuprinsul acestui alineat; (...);

*sa nu subinchirieze spatiul publicitar ce face obiectul prezentului contract; (...).

Conform art.10 din contract: Prestatorul se obliga:

*sa puna la dispozitia Beneficiarului, in vederea expunerii materialelor sale , un numar de 1 spatiu publicitare/buzunare din retea proprie de standuri; (...);

*sa distribuie, cel putin lunar, prin mijloace proprii, materialele educationale ale Beneficiarului.

2. In baza contractului incheiat, SC X SRL a emis catre SC IM, in perioada 03.12.2010-30.12.2010, facturile de la nr.001 la nr. x, in suma totala de t lei reprezentand valoarea contractului, din care TVA este in suma de t lei, rezultata din aplicarea cotei de 9% asupra bazei impozabile in suma de t lei.

3. Urmare adresei nr. x/17.08.2012 prin care organele de inspectie fiscala au solicitat societatii precizari referitoare la serviciile facturate si documentele privind justificarea prestarii serviciilor facturate de SC X SRL catre IM in luna decembrie 2010 si aplicarii cotei de TVA 9% asupra bazei de impozitare, prin adresa din data de 21.08.2012 contestatara mentioneaza urmatoarele:

“Prestatiile efectuate de catre X catre IM s-au facut in baza contractului de distributie din data de 06.12.2012, cu respectarea prevederilor Codului fiscal, art.140, alin. 2, lit. b, si au avut ca unic scop servicii de livrare de ziare si reviste cu scop educational si informativ, ponderea publicitatii fiind in toate materialele sub 10%.”

4. Fata de aspectele constatate si de justificarile prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate, memoriile justificative si facturi emise catre IM nu furnizeaza informatiile necesare privind operatiunile executate, respectiv materialele distribuite, continutul acestora, cantitati etc. si au stabilit ca de punerea la dispozitie a unui spatiu reprezinta prestare de servicii pentru care se aplica cota standard de TVA de 24%, conform art.140 alin.1 din Codul fiscal.

5. Prin contestatia formulata, SC X SRL invoca in esenta faptul ca, in baza contractului de distributie incheiat sunt indeplinite si respectate conditiile prevazute de art.140 alin.2 lit.b din Codul fiscal, pentru aplicarea regimului de taxare de TVA cu cota de 9%, intrucat ponderea publicitatii este sub 10% si faptului ca, iar pe langa spatii de afisaj care reprezinta 1% din valoarea contractului, a realizat si distribuire de material educativ, in varianta printata, lucru adus la cunostinta pe parcursul controlului fiscal, dar neluat in considerare.

In sustinerea contestatiei, societatea nu depune niciun document care sa-i sustina si sa-i probeze afirmatiile potrivit carora sunt indeplinite conditiile privind aplicarea cotei reduse de TVA de 9%.

Ca atare, nu pot fi retinute argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei privind aplicarea corecta a cotei reduse de TVA de 9% asupra serviciilor facturate catre IM SRL in luna decembrie 2010, avand in vedere urmatoarele:

Obiectul contractului de distributie, fara numar si fara data, incheiat intre parti, consta in punerea la dispozitie SC IM SRL, in calitate de beneficiar, de catre SC X SRL, in calitate de prestator, a 1(unu) spatiu publicitar/buzunar, in vederea distribuirii

si expunerii materialelor educationale ale beneficiarului, stabilindu-se ca valoarea totala a contractului este de t lei.

Facturile emise catre beneficiar poarta mentiunea "*Distributie materiale educationale*" fara a avea inscise: denumirea produselor, cantitatile livrate, locatiile in care au fost distribuite.

In timpul inspectiei fiscale si in sustinerea contestatiei, societatea a prezentat ca justificare a serviciilor facturate, diverse publicatii: "Mama si copilul" nr. x/2009, "Alimentatia corecta" nr. x/2009, "Drepturile pacientilor", ziarul "Info-Sanatate" nr.x, x/2012, pliantul "Despre Rotavirus-informatii pentru parinti" nr.x/2010, revista "Infosanatate" 2012, fara a fi insotite de explicatii privind materialele distribuite, continutul acestora, numarul de bucati, locatiile in care au fost distribuite, care sa justifice aplicarea cotei de TVA de 9%.

Mai mult, societatea depune ca justificare "Memoriu justificativ" privind "distributie materiale educationale in reseaua Info-Sanatate - judetul Vrancea" aferent facturii nr.x/31.12.2010, pentru care a fost aplicata cota de 24% si care, in fapt, a fost acceptata de inspectia fiscala si nu face obiectul contestatiei.

Se retine faptul ca, ponderea cea mai insemnata a documentelor justificative si explicatiilor furnizate in timpul inspectiei fiscale vizeaza investitii efectuate cu achizitionarea echipamentelor pentru spitale si clinici din tara.

Nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala si care sa-i sustina afirmatiile referitoare la aplicarea corecta a cotei reduse de TVA pe facturile emise catre beneficiar.

Totodata, se retin afirmatiile contradictorii ale contestatarei care, pe de-o parte sustine ca a aplicat in mod corect si a justificat cota redusa de TVA de 9% asupra facturilor emise in baza contractului, invocand si faptul ca pe langa spatii de afisaj (1% din valoarea contractului) a realizat si distribuire de material educativ, iar pe de alta parte, din jurnalul de vanzari aferent lunii decembrie 2010 rezulta ca pentru factura nr.x/31.12.2010 avand ca obiect "distributie materiale educationale" a aplicat cota standard de 24% asupra veniturilor in suma de p lei si nu cota redusa de 9%.

Prin urmare, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a aplicat in mod eronat cota redusa de TVA de 9% aferenta facturilor emise in baza unui contract de distributie, in conditiile in care obiectul acestuia a constat in prestarea unui serviciu, respectiv punerea la dispozitie a unui spatiu din reseaua proprie de standuri, in vederea expunerii materialelor publicitare ale beneficiarului, care reprezinta o prestare de servicii pentru care se aplica cota standard de TVA, prevazuta la art.140 alin.1 din Codul fiscal si nu in "*livrarea de manuale scolare, carti, ziare si reviste, cu exceptia celor destinate exclusiv sau in principal publicitatii*", asa cum se prevede la art.140 alin.2 lit.b din Codul fiscal si in normele metodologice date in aplicarea acestui articol.

In consecinta, contestatia SC X SRL cu privire la TVA colectata in suma de y1 lei stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de

plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012 urmeaza se respinge ca neintemeiata.

3.2. Referitor la TVA deductibila in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii, in conditiile in care societatea nu a demonstrat ca au fost efectuate in beneficiul sau si in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv nu a justificat cu documente modul in care s-au materializat aceste servicii, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate.

In fapt, SC X SRL a dedus TVA in suma de y2 lei aferenta facturilor emise de SC PA SRL (fosta SC IM), in perioada decembrie 2010-trimestrul I 2011, reprezentand servicii conform contractului de consultanta nr. x/01.12.2010.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2012, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii in suma de y2 lei, in conformitate cu art.145 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata, SC X SRL considera ca are dreptul de deducere a TVA aferenta prestatiilor facturate in baza contractului de consultanta nr. x/01.12.2010, avand ca obiect transferul de tehnologie, in baza know-how-lui detinut de SC PA SRL, pretul de transfer al know-how-lui fiind rezultatul cuantificarii costurilor pentru realizarea acestor proceduri.

In drept, in conformitate cu prevederile art.126, art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

[...]

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(7) **Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate** sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale,

la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

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

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

a) **operațiuni taxabile; [...]."**

"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]."

Normele metodologice:

"45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) **bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

*Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite, **cumulativ, următoarele condiții:** achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și **sunt efectuate în beneficiul persoanei impozabile**, iar operațiunile au la bază facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze** cu documente **ca achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.***

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni pentru care nu se justifică în ce au constat respectivele servicii.

Referitor la justificarea deductibilității TVA aferentă achizițiilor se rețin următoarele:

1. În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

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

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

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

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

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

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care sa demonstreze utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor de prestari servicii emise de SC PA SRL (fosta SC IM), in perioada decembrie 2010 - trim. I 2011, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice in ce au constat serviciile si prestarea efectiva a lor in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele aspecte:

1. SC X SRL, in calitate de client, a incheiat cu SC PA SRL (fosta SC IM), in calitate de consultant, contractul de consultanta nr. x/01.12.2010, al carui obiect consta in transferul know-how-ului de la IM SRL catre SC X SRL, in vederea utilizarii in cadrul noii linii de business (DS), in relatia cu spitalele si clinicile, acesta fiind insotit de procesul verbal incheiat in data de 10.12.2010 privind proceduri si norme de lucru privind relatia cu spitalele si clinicile medicale private din diferite judete ale tarii.

Conform pct. 2.1 din contract <<Consultantul va asigura servicii de consultanta in ceea ce priveste organizarea retelei de Digital Signage din spitale si clinici si pct.2.2 din contract: "Aceste servicii vor fi asigurate de consultant la capacitatea si eficienta maxima in perioada decembrie 2010-august 2011."

Conform pct. 3.1 "Contractul se incheie pe o perioada de 7 luni, incepand cu data de 01.12.2010."

In baza contractului incheiat, in perioada decembrie 2010 - trim. I 2011 SC Sanatate Informedia SRL a emis catre SC X SRL facturi purtand mentiunea "Consultanta".

2. Urmare solicitarii de catre organele de inspectie fiscala, prin adresa nr. x/17.08.2012, a informatiilor privind detalierea prestatiilor efectuate in baza contractului de consultanta nr. x/01.12.2010, justificarea necesitatii achizitionarii serviciilor si prezentarea documentelor justificative (rapoarte de lucru, situatii de lucrari) prin adresa din data de 21.08.2012, contestatara mentioneaza urmatoarele:

"Referitor la prestatiile efectuate de IM SRL (actualmente PA), in baza contractului de consultanta nr. x/01.12.2010.

Precizam ca finantarea de catre Banca Transilvania si FNGCIMM catre compania X SRL s-a aprobat in baza dovezii privind dreptul X de a realiza investitia, inclusiv detinerea know-how-ului aferent.

Pretul de transfer al know-how-lui a rezultat ca urmare a cuantificarii costurilor ce au dus la realizarea acestor modalitati si proceduri de lucru."

3. Fata de aspectele constatate, intrucat societatea nu a prezentat rapoarte de lucru/situatii de lucrari pentru serviciile facturate de furnizor, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au initiat un control incrucisat la SC PA SRL, materializat in procesul verbal nr. x/22.10.2012, fiind solicitate documente privind serviciile facturate.

Urmare verificarii efectuate s-a constatat ca furnizorul se afla in lichidare, iar lichidatorul nu a putut prezenta documentele solicitate declarand ca nu poate intra in posesia acestora.

4. Prin contestatia formulata, societatea sustine ca serviciile prestate de SC PA SRL in baza contractului incheiat reprezinta in realitate un transfer de tehnologie in vederea implementarii la nivel teritorial a business-ului gandit de SC X SRL cuprinzand tot setul de documente care sustin serviciile si care au fost puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala dar nu au fost acceptate.

In sustinerea contestatiei, societatea nu depune niciun document care sa-i sustina si sa-i probeze afirmatiile potrivit carora serviciile facturate pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA au fost prestate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Ca atare, niciunul din argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

A. Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea**, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte

juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii** in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile.**

B. Existenta contractului incheiat, prin care partile au convenit transferul know-how-ului "in vederea utilizarii in cadrul in cadrul noii linii de business (...) in relatia cu spitalele" nu constituie o dovada suficienta pentru justificarea exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor emise, in conditiile in care obiectul contractului este unul cu caracter general, constand in prestarea de "servicii de consultanta privind organizarea retelei de Digital Signage din spitale si clinici" pentru care este prevazuta o durata de realizare (7 luni) si o valoare stabilita incluzand TVA, fara referire concreta la obiectivele urmarite in cadrul desfasurarii acestor activitati, asa cum sustine societatea, iar la rubrica "Denumire" din facturile emise de furnizor se mentioneaza ca serviciile constau in "Consultanta".

C. *Documentatia anexata "Memoriului justificativ" este reprezentata de diferite inscrisuri, corespondente, sondaje, intitulate "Departamentul de relatie cu spitalele si clinicile", "FAQs reseaua Info-Sanatate", "Lansarea retelei de televiziune Indoor TVA Info-Sanatate in spitalele si clinicile medicale private din Romania", fara sa rezulte cine a emis aceste documente si fara a fi semnate si stampilate de persoanele competente, precum si extrase din diverse publicatii apartinand Asociatiei Info-Sanatate, Audience Data, oferte, informatii referitoare la serviciile medicale oferite de Clinica Medlife,*

fara sa fie prezentate justificari din care sa rezulte activitatile concrete de consultanta prin care s-au materializat serviciile prestate, resursele umane si materiale folosite, persoanele care au prestat serviciile si calitatea acestora in cadrul societatii furnizoare, perioada in care au fost executate, termenele de executie, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii in legatura cu "organizarea retelei de Digital Signage din spitale si clinici", acestea avand caracter general.

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, din toate documentele prezentate si din explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, nu rezulta activitatile concrete si detaliate prin care s-au materializat serviciile prestate, perioada calendaristica cand au fost executate serviciile, locul prestarii si cuantificarea serviciilor de consultanta, fiind simple inscrisuri ce nu pot constitui documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei, iar in punctul de vedere prezentat cu ocazia discutiei finale, reprezentantul societatii prezinta aceleasi consideratii cu caracter general, mentionand ca a pus la dispozitia inspectiei fiscale toate documentele justificative solicitate.

Or, asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia

declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor servicii, respectiv documente prin care sa demonstreze ca serviciile mentionate in contractul incheiat si facturate de SC PA SRL si in anexele intocmite **au fost efectiv prestate de reprezentantii acestei societati in beneficiul societatii contestatare**, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Dimpotriva, din toate documentele prezentate si din explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, nu rezulta in ce a constat transferul de know-how realizat intre SC PA SRL si SC X SRL, iar in punctul de vedere exprimat prin adresa nr. x/21.12.2012, cu ocazia discutiei finale, reprezentantul societatii prezinta aceleasi consideratii cu caracter general, mentionand ca a pus la dispozitia inspectiei fiscale toate documentele justificative solicitate.

Mai mult, din verificarile efectuate de inspectia fiscala rezulta ca, in fapt, SC PA SRL este societate in faliment, iar in timpul inspectiei fiscale nu s-au putut obtine informatii si documente privind serviciile prestate catre societatea contestatara de la lichidatorul judiciar.

Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, **achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.**

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca SC Euroscience Center SRL **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata **"inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere"**, iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele

justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. **Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).**”

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei vizand neluarea in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale a documentelor justificative, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analizarea documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Faptul ca nu au existat justificarile scrise, respectiv rapoarte de activitate care sa poata proba ce servicii au fost prestate efectiv, motivatia societatii vizand dreptul de deducere a TVA in baza documentelor prezentate este lipsita de orice suport legal.

Cata vreme, asa cum reiese si din explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

Normele metodologice:

"**79.** (1) In sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoana impozabila va tine urmatoarele evidente si documente:

- a) evidente contabile ale activitatii sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta si legate de activitatea sa economica, conform prevederilor pct. 76;
- c) facturile sau alte documente primite si legate de activitatea sa economica [...]."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 56** - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrișuri.**"

"**Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

Or, așa cum s-a arătat în conținutul deciziei, neprezentarea detaliată a serviciilor prestate a condus la măsura neacordării dreptului de deducere a TVA din facturile emise de furnizor de către inspectia fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că SC X SRL nu a prezentat dovezi obiective care să susțină intenția sa de a utiliza serviciile achiziționate în beneficiul său și în scopul realizării de operațiuni taxabile, propriile afirmații nefiind de natură să infirmе constatările organelor de inspectie fiscală, ținând seama de art.213 din Codul de procedură fiscală - "(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora", se reține că în mod legal organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei dedusă din facturile emise de SC PA SRL.

În consecință, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu dovezi obiective pentru suma de y2 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F- S6 x/21.1.2012.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art.11 alin. (1), art.126, art.134¹, art.140, art.145, art.146 și art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23, pct.45 și pct.79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.7, art.56, art.65, art.105, art.213 și art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F- S6 x/21.1.2012, emisă de Activitatea de Inspectie fiscală din cadrul DGFPMB pentru TVA stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare în suma de y lei.

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

