

DECIZIA NR.68

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala, privind solutionarea contestatiei depusa de SC X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala prin care s-a respins la rambursare TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere ,conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X contesta Decizia de impunere prin care s-a stabilit suplimentar TVA totodata s-a respins la rambursare TVA, considerand-o netemeinica si nelegala din urmatoarele motive:

1. Societatea contestatoare mentioneaza faptul ca TVA lei este aferenta facturii reprezentand contravaloare servicii prestate de SC C a fost emisa in baza Contractului de consultanta si servicii incheiat cu aceasta societate avand ca obiect "intocmirea documentatiei prevazuta de lege in vederea obtinerii avizului de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National.

Urmare a controlului efectuat, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a primit avizul necesar de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National si nu a achitat contravaloarea serviciilor catre SC C, motiv pentru care a fost respinsa la deducere TVA aferenta facturii emisa de SC C in baza Contractului de consultanta si servicii.

Societatea sustine ca indeplineste toate conditiile legale privind deductibilitatea TVA si invoca in sustinere prevederile art.145, art.146 si 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata sustine ca SC C si-a indeplinit o parte din obligatiile contractuale, intocmind documentatia PUZ si considera ca inspectorul fiscal nu este autoritatea in masura sa stabileasca daca obligatia partii contractante a fost indeplinita sau nu si nici daca plata pretului a fost realizata sau nu de catre cealalta parte contractanta.

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu stipuleaza nicio prevedere privind imposibilitatea deducerii TVA aferenta unei facturi de catre contribuabilul inregistrat in scopuri de TVA daca acesta nu a achitat contravaloarea facturii ori cealalta parte nu si-a indeplinit in totalitate obligatia contractuala, motiv pentru care societatea contestatoare considera ca netemeinica si nelegala masura luata de catre organul de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si rambursarea TVA .

2. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare prin actul administrativ fiscal contestat, societatea motiveaza contestatia astfel:

TVA este aferenta facturilor reprezentand contravaloarea serviciilor prestate, emise de SC N in lunile august, septembrie, octombrie si noiembrie 2008. Facturile in cauza au fost inregistrate in contabilitate, evidentiata in decontul de TVA depus la A.F.P., respectand prevederile art.146, art.156¹, art.156², art.134 alin.(1) , (2) si (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea considera ca masura dispusa de catre organele de inspectie fiscala privind respingerea la rambursare a TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii prestate de SC N in lunile august, septembrie, octombrie si noiembrie 2008 , pe motiv ca prestatorul de servicii nu a depus deconturi de TVA si alte declaratii fiscale pe anul 2008 iar din data de 11.06.2009 este declarat ca fiind inactiv, este netemeinica si nelegala.

De asemenea, sustine ca art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat de organele de inspectie fiscala, se refera doar la situatiile in care tranzactiile sunt realizate in perioada in care agentul economic este declarat inactiv ori in august 2008, SC N era activa .

Sustine ca nu exista nicio prevedere legala care sa interzica contribuabilului deducerea TVA aferenta facturilor emise de o alta societate in baza raporturilor juridice incheiate cu aceasta in conditiile in care aceasta alta societate nu si-a indeplinit obligatia de declarare a TVA colectata si de depunere a deconturilor de TVA la organul fiscal teritorial.

Prin urmare, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere si rambursarea TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii prestate de SC N.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, din TVA solicitata la rambursare au admis la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA stabilita suplimentar si contestata de societate, rezulta urmatoarele:

1. In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiilor de servicii de la SC C, constand in intocmirea documentatiei in vederea obtinerii avizului de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National, urmare a verificarii s-a constatat ca aceste servicii nu au fost utilizate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Mai mult, contravaloarea serviciilor nu a fost achitata prestatorului de servicii.

Astfel, TVA a fost considerata ca nedeductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2.In ceea ce priveste TVA aferenta serviciilor prestate de SC N constand in proiect si memorii tehnic, studiu pentru protectia mediului, avize apa, bransament , din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Urmare a verificarii furnizorului de servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta nu a depus declaratii, decont de TVA si bilant contabil pe anul 2008 la organul fiscal teritorial.

De asemenea, s-a constatat ca SC N, incepand cu data de 11.06.2009 este declarata ca fiind inactiva.

Avand in vedere ca furnizorul de servicii SC N nu a colectat si declarat in anul 2008 si nici ulterior TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii emise catre SC X, in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile

art.145 si 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii emise de SC N.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.12.2006-30.09.2010

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna septembrie 2010, inregistrat la AFP, cu optiune de rambursare a soldului negativ de TVA.

1. In ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare, contestata de societate, D.G.F.P. Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoarea are dreptul la deducerea TVA aferenta facturii reprezentand contravaloare servicii intocmire documentatie in vederea obtinerii avizului de la Directia pentru Cultura, in conditiile in care nu s-a facut dovada ca serviciile facturate de SC C au fost prestate si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile sau a altor operatiuni de natura celor prevazute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

In fapt, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca SC X in calitate de beneficiar a incheiat, cu SC C in calitate de consilier, Contractului de consultanta si servicii nr.21 A, in urmatoarele conditii:

"1. Consilierul va intocmi intreaga documentatie impusa de lege in vederea obtinerii avizului de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National, in conformitate cu certificatul de urbanism si actele ulterioare acestuia, respectiv va reface, prelucra si indosaria corespunzator toate lucrarile de arhitectura si proiectare ce au fost realizate cu prilejul Planului Urbanistic de Detaliu.

2. In baza lucrarilor realizate de consilier, beneficiarul va obtine toate avizele de la punctul anterior, necesare obtinerii Autorizatiei de construire, astfel cum este precizat in Certificatul de Urbanism.

3. Beneficiarul va pune la dispozitia consilierului, in copie plus original, toate lucrarile urbanistice realizate pana la semnarea acestui contract precum si orice alte documente (de exemplu titlu de proprietate si altele asemenea) pe care consilierul le va solicita.

4. Pentru serviciile realizate in baza acestui contract, beneficiarul va achita consilierului suma, conform cursului oferit din ziua facturarii ce se va achita in cel mult trei zile bancare de la semnarea contractului, prin virament bancar in contul indicat in factura fiscala. Aceasta suma contine TVA legala de 19 %.

5. Pana la achitarea sumei de la punctul anterior, consilierul nu este angajat contractual si nu are nicio obligatie scadenta fata de beneficiar.

6. Dupa incasarea onorariului, consilierul este obligat sa presteze serviciile la care s-a angajat, in termen de cel mult cinci zile lucratoare.

7. Obligatia Consilierului se va considera indeplinita integral si efectiv de la momentul obtinerii avizului de la Directia pentru Cultura."

In baza Contractului de consultanta si servicii, SC C a emis catre SC X, factura cu TVA .

Societatea contestatoarea a inregistrat in evidentele contabile factura emisa de SC C, in baza contractului de consultanta si servicii, deducand astfel TVA.

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta achizitiilor de servicii de la SC C, pe motiv ca prestatorul de servicii nu si-a indeplinit obligatiile contractuale respectiv nu a obtinut avizului de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National iar SC X nu a achitat acestuia contravaloarea serviciilor, constatand astfel ca serviciile evidentiata in factura, nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca SC C si-a indeplinit o parte din obligatiile contractuale, intocmind documentatia PUZ si considera ca inspectorul fiscal nu este autoritatea in masura sa stabileasca daca obligatia partii contractante a fost indeplinita sau nu si nici daca plata pretului a fost realizata sau nu de catre cealalta parte contractanta.

De asemenea, sustine ca Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu prevede imposibilitatea deducerii TVA aferenta unei facturi de catre contribuabilul inregistrat in scopuri de TVA daca acesta nu a achitat contravaloarea facturii ori cealalta parte nu si-a indeplinit in totalitate obligatia contractuala si considera ca indeplineste toate conditiile legale privind deductibilitatea TVA.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada verificata, care dispun:

-art.134

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

-art.134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

-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

"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);"

Potrivit prevederilor legale enunțate, pentru livrări de servicii faptul generator intervine la data prestării serviciilor iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei și se acordă în condițiile în care se demonstrează că serviciile achiziționate au fost efectiv prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății solicitante.

Din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Având în vedere avizele negative eliberate de Direcția pentru Cultură, Culte și Patrimoniul Cultural Național față de documentația întocmită de SC X având ca obiect "construcție locuințe colective zona str.Sitei", SC X în calitate de beneficiar a încheiat cu SC C în calitate de consilier, Contractul de consultanță și servicii, având ca obiect "întocmirea documentației impuse de lege în vederea obținerii avizului de la Direcția pentru Cultură, Culte și Patrimoniul Cultural Național .

Avizul de la Direcția pentru Cultură, Culte și Patrimoniul Cultural Național era necesar SC X pentru obținerea autorizației de construire imobil de locuințe, conform Certificatului de urbanism eliberat de Primărie.

Din Contractul de consultanță și servicii rezultă în mod clar ca SC X :

"5.Pana la achitarea sumei de la punctul anterior, consilierul nu este angajat contractual si nu are nicio obligatie scadenta fata de beneficiar.

6.Dupa incasarea onorariului, consilierul este obligat sa presteze serviciile la care s-a angajat, in termen de cel mult cinci zile lucratoare.

7.Obligatia Consilierului se va considera indeplinita integral si efectiv de la momentul obtinerii avizului de la Directia pentru Cultura."

Analizând fișa contului 401 "Furnizori" SC C la 30.09.2010 și balanța de verificare la 30.09.2010, existente la dosarul contestației, se reține faptul că SC X în calitate de beneficiar nu a achitat către SC C, contravaloarea serviciilor facturate de acesta conform Contractului de consultanță și servicii, suma aflându-se în soldul creditor al contului 401 "Furnizori".

Se reține astfel că, serviciile facturate de SC C, conform Contractului de consultanță și servicii nu au fost prestate de către consilier, acesta neavând nicio obligație față de beneficiar, în condițiile în care beneficiarul nu și-a îndeplinit

obligatiile contractuale si anume nu a achitat contravaloarea facturii, emisa de SC C.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si anume ca s-a obtinut avizului de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National, in baza contractului incheiat cu SC C.

Se retine astfel ca, prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta prestarilor de servicii de utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In acelasi timp incheierea unor contracte de prestari servicii si prezentarea facturilor emise de catre prestatorii de servicii nu pot asigura exercitarea neconditionata a dreptului de deducere a TVA, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte la cererea organelor de inspectie fiscala dovezi obiective din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si sunt necesare realizarii de operatiuni taxabile.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu prevede imposibilitatea deducerii TVA aferenta unei facturi de catre contribuabilul inregistrat in scopuri de TVA daca acesta nu a achitat contravaloarea facturii ori cealalta parte nu si-a indeplinit in totalitate obligatia contractuala" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in Contractului de consultanta si servicii se prevede in mod expres ca **"Pana la achitarea sumei de la punctul anterior, consilierul nu este angajat contractual si nu are nicio obligatie scadenta fata de beneficiar."**

Motivatii petentei din contestatie, conform carora SC C si-a indeplinit o parte din obligatiile contractuale, intocmind documentatia PUZ sunt neintemeiate din urmatoarele motive:

Pentru realizarea obiectului Contractului, petenta avea obligatia sa puna la dispozitia consilierului SC C, lucrarile urbanistice realizate de SC X pana la data semnarii contractului (pct.3 din contract).

Astfel, anterior incheierii contractului cu SC C, prin Hotararea Consiliului Local, s-a obtinut aprobarea "documentatiei PUD- Construire bloc locuinte, pentru beneficiar SCX, intocmita de SC L" si a depus la Primarie cererea pentru obtinerea certificatului de urbanism.

Contractul incheiat in data de 06.10.2008 intre SC C si SC X a avut valabilitate cel mult 3 zile lucratoare de la data semnarii acestuia respectiv pana in data de 09.10.2008, termen in care trebuia achitata contravaloarea a ... euro (pct.4 din contract) iar obligatiile consilierului se considera indeplinite integral si efectiv de la momentul obtinerii avizului de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National, fapt ce nu a fost realizat.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei. afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "inspectorul fiscal nu este autoritatea in masura sa stabileasca daca obligatia partii contractante a fost indeplinita sau nu si nici daca plata pretului a fost realizata sau nu de catre cealalta parte contractanta", din urmatoarele considerente:

Potrivit prevederilor art.7 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

iar potrivit prevederilor art.94 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.”

Se retine astfel ca, inspectorul fiscal este indreptatit sa examineze din oficiu starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in speta pentru determinarea corecta a taxei pe valoarea adaugata, respectiv TVA deductibila si TVA colectata, in conditiile in care contribuabilul a solicitat restituire de TVA.

Astfel ca, inspectorul fiscal este in masura sa verifice daca partiile contractante si-au indeplinit obligatiile contractuale respectiv daca plata pretului a fost realizata, (acesta fiind conditie obligatorie pentru prestarea serviciilor), precum si daca serviciile au fost prestate efectiv si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, conditie privind deductibilitatea TVA inscrisa in factura in cauza.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.”,

astfel, societatea contestatoare are sarcina de a dovedi cu documente ca serviciile au fost prestate efectiv de SC C ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile si ca indeplineste conditiile de deductibilitate prevazute de art.145 si 146 din Codul fiscal.

In speta, Jurisprudenta Curtii Europene de justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

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(par.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(par.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(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/1998 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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** privind exercitarea dreptului de deducere.

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 aferenta 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 esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia.

Conditii si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila iar intentia de a desfasura operatiuni taxabile sau operatiuni scutite de taxa prevazute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, trebuie dovedita cu documente de societatea contestatoare.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele si informatiile necesare stabilirii starii de fapt fiscale constatand

ca factura reprezentand servicii intocmire documentatie PUD si avizare, conform contract" emisa de SC C , nu a fost achitata prestatorului de servicii iar avizul de la Directia pentru Cultura, Culte si Patrimoniu Cultural National nu a fost obtinut.

Organele de inspectie fiscala in mod legal au retinut faptul ca societatea nu a justificat ca serviciile facturate SC C au fost prestate efectiv si ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile prevazute la art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) din Codul Fiscal si au respins la deductibilitate TVA aferenta facturii emisa de prestator.

In consecinta, se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la respingerea la deductibilitate a TVA aferenta facturii emisa de SC C, in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

2. Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala contestata de societate, **D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii emise de SC N in conditiile in care nu au fost indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la furnizorul de servicii.**

In fapt, societatea contestatoare, conform contractului de prestari, a achizitionat de la SC N servicii constand in proiect si memoriu tehnic, studiu pentru protectia mediului, avize apa, bransament pentru care ,pentru care societatea prestatoare in perioada august- octombrie 2008, a emis facturi.

SC X a inregistrat facturile in cauza in jurnalul de cumparari din luna august 2008 si octombrie 2008, deducand TVA.

Urmare a verificarilor efectuate in conformitate cu prevederile art.7, art.49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul de servicii nu a depus declararii, decont de TVA si bilant contabil pe anul 2008 la organul fiscal teritorial respectiv A.F.P.

De asemenea, s-a constatat ca SC N, incepand cu data de 11.06.2009 este declarata ca fiind inactiva.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor emise de SC N , pentru care furnizorul de servicii nu a colectat si declarat TVA aferenta bugetului de stat.

In contestatia formulata, SCX sustine ca TVA este aferenta facturilor reprezentand contravaloare serviciilor prestate, emise de SC N, care au fost inregistrate in contabilitate, evidentiata in decontul de TVA depus la A.F.P., respectand prevederile art.146, art.156¹, art.156², art.134 alin.(1) , (2) si (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea considera ca masura dispusa de catre organele de inspectie fiscala privind respingerea la rambursare a TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii prestate de SC N , pe motiv ca prestatorul de servicii nu a depus deconturi de TVA si alte declaratii fiscale pe anul 2008 iar din data de 11.06.2009 este declarat ca fiind inactiv, este netemeinica si nelegala.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”

-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

“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);”

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata sa demonstreze ca acestea au fost prestate efectiv de catre furnizor si sunt necesare utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2004, legiuitorul reglementeaza la punctul 46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal si anume:

“(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);”

Prin urmare, persoana impozabila, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, trebuie sa justifice exercitarea acestui drept in baza exemplarului original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si anume:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;[...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125[^]1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila, inregistrata in scopuri de TVA , trebuie sa justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa-i fie livrate de **o alta persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA**, cu exemplarul original al facturii care trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu informatiile prevazute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Prin urmare, poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inregistrata in documentele care indeplinesc cerintele prevazute in legislatie, mentionata mai sus, in vigoare pe perioada derularii operatiunilor respective.

Totodata, pentru a determina starea de fapt fiscala, potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

iar la art.49 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condiţiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informaţiilor, de orice fel, din partea contribuabililor şi a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la faţa locului."

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei."

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala, au solicitat Administratiei Finantelor Publice informatii privind la SCN.

Prin adresa, Administratia Finantelor Publice, referitor la SC N precizeaza urmatoarele:

-societatea nu a depus bilant contabil pentru anul 2008

-societatea nu a depus declaratiile privind obligatiile cuvenite bugetului statului si deconturile de TVA pentru anul 2008

-societatea nu inregistreaza obligatii restante la bugetul statului

Totodata, organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SC N, intocmind Procesul verbal din care rezulta urmatoarele:

"-Organul de inspectie fiscala s-a deplasat la sediul social al SC N unde nu a gasit niciun reprezentant."

-Din analiza datelor existente la dosarul fiscal al SC N si consultare site ANAF -detalii contribuabili, rezulta ca societatea este declarata inactiva din 11.06.2009 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

-Pe perioada cand a desfasurat operatiuni comerciale derulate cu SC X in calitate de beneficiar , respectiv semestrul II 2008, operatorul economic nu a depus Deconturile de TVA pentru anul 2008 si nici alte declaratii prevazute de legislatia fiscala la organul fiscal."

Se retine astfel ca, S.C. N nu a inregistrat in jurnalul de vanzari si evidentele contabile si nu a declarat TVA colectata aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii emise catre SC X in perioada august -octombrie 2008.

Prin urmare, furnizorul serviciilor nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata la momentul la care a intervenit faptul generator si exigibilitatea acesteia in conformitate cu prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dupa cum am precizat si mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de exigibilitatea taxei iar intrucat indeplinirea acesteia nu a putut fi dovedita pe considerentul ca furnizorul de servicii nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata dupa cum rezulta din documentele mai sus prezentate, nici dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de S.C. N nu a luat nastere.

Totodata, operatiunea realizata in baza facturilor emise de S.C. N poate fi considerata ca neavand la baza un document justificativ.

Referitor la inregistrarea in evidentele contabile a documentelor justificative la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

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

Pct.152 alin.(3) din OMF nr.1752/2005 privind pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, prevede:

"(3) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

In conditiile in care furnizorul SC N nu a putut fi contactat, nu a inregistrat in evidentele contabile facturile emise catre SC X, nu a declarat in decontul de TVA operatiunea consemnata in aceste facturi, facturile in cauza nu indeplinesc conditiile cerute de Legea nr.82/1991 spre a fi considerate document justificativ care sa stea la baza inregistrarii in contabilitate.

Potrivit legii fiscale inscrisurile care nu indeplinesc calitatea de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea TVA.

In acelasi sens sunt si dispozitiile Deciziei nr.V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15.01.2007.

In acest context legal, tinand cont de faptul ca facturile in cauza au fost emise de o societate care nu a evidentiat in Decontul de TVA si Declaratia informativa privind livrarile/ prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (formular 394) si totodata nu a declarat TVA colectata aferenta facturilor emise, se retine ca aceste facturi nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate si pe cale de consecinta societatea contestatoare nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA inscrisa in acestea din urmatoarele considerente:

Ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la

plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Ori, in raport de situatia de fapt prezentata anterior, furnizorul S. N nu a colectat TVA aferenta facturilor emise catre SC X, nu a declarat TVA prin Decont de TVA, nu a facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acesta a colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa isi deduca TVA aferenta.

Afirmatiile contestatorei referitoare la faptul ca facturile emise de SC N au fost platite si inregistrate in evidentele contabile ale societatii nu au relevanta in speta in conditiile in care, furnizorul serviciilor nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata la momentul la care a intervenit faptul generator si exigibilitatea acesteia iar dupa cum am precizat si mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de exigibilitatea taxei.

In speta exigibilitatea taxei nu a intervenit in conditiile in care s-a constatat ca S.C. N nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata astfel ca, nici societatea contestatoare nu are dreptul la deducerea taxei aferenta acestor facturi.

De asemenea, afirmatia contestatorei potrivit careia organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca tranzactia a fost efectuata de un contribuabil declarat inactiv in conditiile in care in august 2008 societatea furnizoare era activa, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care dreptul la deducere a fost respins pe considerentele prezentate in decizie si nu in temeiul prevederilor art.11 alin.1[^]1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In adresa, emisa de Administratia Finantelor Publice, urmare a adresei D.G.F.P.- Activitatea de Inspectie Fiscala, se specifica faptul ca S.C. N, incepand cu data de 11.06.2009, figureaza ca inactiva, in conformitate cu O.G. nr.819/2009.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca, organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii emise de S.C. N in conditiile in care acestea nu au fost inregistrate in evidentele contabile ale furnizorului si taxa pe valoarea adaugata nu a

fost declarata bugetului de stat la data la care a intervenit faptul generator si exigibilitatea.

Prin urmare, avand in vedere ca societatea furnizoare de servicii nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata, nici dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de S.C. N nu a luat nastere, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de SC X ca neintemeiata cu privire la TVA aferenta acestor facturi.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiate a contestatiei formulata de SC X,, cu privire la TVA solicitata la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.