

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI**

**DECIZIA NR. 70**  
**din 18.12.2009**

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani  
sub nr. I/...2009

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, prin adresa nr. IV/.../2009, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2009, asupra solutionarii contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA) respinsa la rambursare in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei, masura dispusa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani prin Decizia de impunere nr.../2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

**I. S.C. X S.A.** solicita acordarea dreptului de deducere si de rambursare a TVA in suma de ... lei, din urmatoarele motive:

- in mod eronat, facturile privind serviciile de administrare a firmei emise de S.C. C SRL Baia Mare au fost inregistrate de societate in evidenta analitica a S.C. D SRL Baia Mare, inasa aceasta eroare de inregistrare a fost corectata prin notele contabile nr. 16614/31.08.2009; 16238/31.08.2009 si 16776/01.09.2009;

- petenta a indeplinit conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevazute de art. 134<sup>1</sup> alin.(1) si art. 145 alin.(1) privind faptul generator si exigibilitatea TVA, precum si ale 146 alin.(1), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca detine o factura fiscala care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

- S.C. C SRL Baia Mare este unul din cei trei membri ai consiliului de administratie ai S.C. X S.A. iar obligatiile si raspunderile sale in calitate de administrator sunt prevazute de art. 197, art. 7 si art. 8.1. din Legea societatilor comerciale in limita competentelor aprobate de Adunarea Generala si nu ii sunt aplicabile prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(1) si (4), aceste dispozitii fiind aplicabile decontarilor pe baza de situatii de lucrari.

**II.** Prin Decizia de impunere nr.../2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009, organele de inspectie fiscala apartinand Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei inscrisa in facturile nr. 44/31.03.2009 si 47/30.04.2009 emise de catre S.C. C SRL din Baia Mare, motivand ca pentru serviciile de administrare firma ce fac obiectul acestor facturi, petenta nu a prezentat un contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si tarifele percepute, valoarea totala a contractului, nu exista rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare serviciilor prestate. De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat inregistrari eronate in evidenta contabila analitica si in Declaratia 394 intre S.C. C SRL din Baia Mare si S.C. D SRL Baia Mare, care au fost corectate de contestatoare in timpul controlului.

In acest mod au fost incalcate prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (1) si (4), ale art. 145 alin. (1) si ale art. 146 alin. (1) din Codul fiscal.

Pentru neplata la termen a TVA, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma de ... lei.

Prin referatul de inintare, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

**III.** Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

***1. Referitor la suma de ... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA inscrisa in facturile emise de S.C. C SRL Baia Mare, in conditiile in care din documentele anexate la dosarul cauzei contestatoarea nu face dovada ca serviciile de administrare firma au fost efectiv prestate si ca au fost destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, facturile fiind emise de societati la care nu s-a putut verifica colectarea TVA si nu s-a putut stabili realitatea operatiunilor efectuate la emitentul facturii, fara a se verifica modul de completare a facturii din punct de vedere al elementelor obligatorii prevazute de lege si daca este emisa de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitoare de TVA.***

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.03.2009 - 30.04.2009.

**In fapt,** S.C. X S.A. a dedus TVA in suma de ... lei inscrisa in facturile nr. 44/31.03.2009 si 47/30.04.2009 reprezentand servicii de administrare firma emise de S.C. C SRL Baia Mare, inregistrand in contabilitate facturile pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

**In drept,** sunt aplicabile dispozitiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pentru anul 2009, si anume:

- art. 146 alin.(1) lit. a): ***”(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca 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)”.*

- art. 145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere”:

*“(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;” [...]*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate doar in situatia in care serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile.

De asemenea, se retine ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile si ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, in cazul unor servicii facturate care nu sunt legate de obiectul de activitate al persoanei impozabile sau nu au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adaugata nu este deductibila.

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, S.C. X S.A. nu a putut face dovada ca serviciile de administrare firma prevazute in facturile nr. 44/31.03.2009 si 47/30.04.2009 emise de S.C. C SRL Baia Mare au fost executate in scopul operatiunilor taxabile ale contestatoarei si in ce s-au concretizat serviciile respective.

Din dosarul cauzei, se retine ca societatea a considerat ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este suficienta numai prezentarea facturilor emise de S.C. C SRL Baia Mare, care este unul din cei trei membri ai consiliului de administratie ai S.C. X S.A., iar obligatiile si raspunderile sale in calitate de administrator sunt prevazute de Legea societatilor comerciale in limita competentelor aprobate de Adunarea Generala si nu ii sunt aplicabile prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(1) si (4), aceste dispozitii fiind aplicabile decontarilor pe baza de situatii de lucrari, inasa aceasta motivatie nu poate fi retinuta ca suficienta de organul de solutionare.

Astfel, legiuitorul accentueaza conditia ca taxa pe valoarea adaugata sa fie aferenta prestarilor de servicii care i-au fost efectiv prestate, cu alte cuvinte, in cazul unor servicii facturate dar neexecutate, sau care nu sunt legate de obiectul de activitate al persoanei impozabile, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile respective nu este deductibila.

Se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat documente care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost executate, prestate si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Potrivit art. 56 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: *“in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte inscrisuri.”* [...]

La solicitarea organelor de inspectie fiscala (conform art. 56 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata) in justificarea realitatii si necesitatii serviciilor de administrare firma facturate, contestatoarea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa prestarea efectiva a serviciilor in folosul societatii contestatoare, respectiv, petenta nu a prezentat un contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si tarifele percepute, valoarea totala a contractului, nu exista rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare serviciilor prestate.

De asemenea, cu ocazia formularii si depunerii contestatiei petenta putea sa administreze probe noi in solutionarea contestatiei, care nu au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale, conform art. 206 alin. (1) lit. d) si art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007.

In cauza fiind vorba de servicii de administrare firma, petenta putea prezenta pentru justificarea executarii prestarilor de servicii in beneficiul societatii: rapoarte de lucru, studii, analize, planuri de concepere a strategiei de dezvoltare a firmei, de elaborare a strategiei de implementare pe produs, sau orice alte materiale corespunzatoare, insa societatea contestatoare nu a prezentat documente pentru a face dovada prestarii efective a serviciilor in folosul operatiunilor sale taxabile.

Pornind de la inregistrarile eronate efectuate de petenta in evidenta contabila analitica a societatii intre S.C. D SRL Baia Mare si S.C. C SRL Baia Mare, organele de inspectie fiscala nu au acordat S.C. X S.A. dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei intrucat s-a constatat ca emitentul facturii nu a putut fi identificat in urma controalelor incrucisate si nu s-a putut determina realitatea prestarii si nici realitatea datelor inscrise in factura fiscala in baza careia contestatoarea a dedus TVA.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dispozitii legale care au fost invocate si in contestatie.

Avand in vedere aceste prevederi legale, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile/serviciile achizitionate sunt

destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se cu factura fiscală care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și să fie emisă pe numele persoanei impozabile de către o persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată.

În sensul celor reținute mai sus, respectiv a faptului că poate fi dedusă numai taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documentele care îndeplinesc cerințele prevăzute de art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctul de vedere al Direcției generale legislație impozite indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizează: ***“potrivit prevederilor art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată. Prin urmare, poate fi dedusă numai taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documente care îndeplinesc cerințele prevăzute în legislația, menționată mai sus, în vigoare în perioada când s-au derulat operațiunile respective”***.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V/15.01.2007, publicată în MO nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție în aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) și ale art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată, precizează că ***“taxa pe valoarea adăugată nu se poate deduce și nici nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele justificative nu contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”***

Prin urmare, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție confirmă punctele de vedere emise de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, în sensul că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA.

În perioada controlată, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.J. Botosani au constatat că potrivit Declarației 394, S.C. X S.A. nu a raportat achiziții provenind de la S.C. C SRL Baia Mare, ci doar de la S.C. D SRL Baia Mare, fapt ce a favorizat și eroarea semnalată mai sus.

Pornind de la aceasta eroare de operare in evidentele societatii, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a solicitat organelor fiscale din cadrul D.G.F.P.J. Maramures verificarea incrucisata a relatiilor reciproce dintre S.C. X S.A., pe de o parte, si S.C. D SRL Baia Mare (in timpul inspectiei fiscale) si S.C. C SRL Baia Mare (ulterior incheierii actului de control), pe de alta parte.

Cu adresele nr.5339/06.08.2009, si respectiv 7771/14.10.2009, organele fiscale din cadrul D.G.F.P.J. Maramures comunica Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani ca au intentionat sa efectueze un control fiscal incrucisat la sediul celor doua societati comerciale, ocazie cu care au constatat ca atat S.C. D SRL Baia Mare, cat si S.C. C SRL Baia Mare au declarat sediul social la aceeasi adresa, insa nici una dintre aceste societati nu functioneaza la sediul social declarat, iar invitatiile de prezentare la sediul D.G.F.P.J. Maramures - A.I.F. au fost returnate prin posta organului fiscal pe acelasi motiv.

De asemenea, D.G.F.P.J. Maramures comunica faptul ca S.C. D SRL Baia Mare nu a depus la organul fiscal declaratii de impozite si taxe si deconturi de TVA de la infiintare si pana in prezent, iar referitor la S.C. C SRL Baia Mare, din declaratiile informative privind livrarile-achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, rezulta ca in perioada 01.01.2008-30.06.2009, S.C. C SRL Baia Mare nu a avut relatii comerciale cu S.C. X S.A.

Se retine in mod evident ca din punct de vedere fiscal implicatiile in deductibilitatea TVA la S.C. X S.A. sunt aceleasi: atat S.C. D SRL Baia Mare, cat si S.C. C SRL Baia Mare nu au declarat TVA pentru activitatea pe care au derulat-o cu S.C. X.

Un aspect important al acestor constatari este faptul ca atat S.C. D SRL Baia Mare, cat si S.C. C SRL Baia Mare au acelasi administrator -dl. R cetatean italian si ambele societati au sediul la aceeasi adresa in Baia Mare. Mai mult decat atat, S.C. C SRL Baia Mare - administrata de -dl. R- este unul din cei trei administratori ai S.C. X S.A.

Din dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a TVA ca urmare a faptului ca in urma controalelor incrucisate nu s-a putut verifica la furnizor informatiile legate de realitatea prestarii, in sensul daca factura fiscala are la baza o prestare factica sau doar una scriptica si daca petenta detine documentele justificative care sa furnizeze toate informatiile prevazute de dispozitiile legale.

Astfel, organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (1) si (2) si art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de exigibilitatea taxei, si intrucat indeplinirea acesteia nu a putut fi dovedita, pe considerentul ca furnizorul/prestatorul nu a putut fi gasit la sediul social declarat in urma controalelor incrucisate pentru a se verifica colectarea de catre prestator

a TVA la momentul cand a intervenit faptul generator si exigibilitatea TVA, nici dreptul de deducere aferent nu a luat nastere.

Fata de actele normative anterior precizate, precum si avand in vedere cele retinute mai sus, constatările organelor de inspectie fiscala conduc la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei inscrisa in facturile emise de S.C. C SRL Baia Mare, intrucat emitentul facturii nu a putut fi gast la sediul social declarat pentru a se putea stabili realitatea prestarii, realitatea datelor inscrise in factura fiscala si exigibilitatea TVA (colectarea de catre prestator a TVA), considerente pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

**2. Referitor la suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca accesoriile sunt datorate in conditiile in care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr.../2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 25.04.2009-25.05.2009 obligatii fiscale accesorii in suma de ... lei.

**In drept**, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cuprinde urmatoarele prevederi referitoare la obligatiile fiscale accesorii: ***“Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere. [...]***

***Art. 120 (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”***

Avand in vedere ca urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia societatii pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si principiul de drept ***accesoriul urmeaza principalul***, urmeaza sa fie respinsa contestatia societatii si pentru suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(1); 216 si 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

#### **DECIDE:**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei depusa de **S.C. X S.A.** pentru suma totala de ... lei, reprezentand TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... Lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.