



DECIZIA nr. 14 din 2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.../2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1, prin adresa nr.../2009, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2009, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare în sumă de ... lei, din care societatea contestă suma de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală înregistrată sub nr.../2010, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.../2009 și dispunerea rambursării integrale a soldului negativ de TVA, invocând următoarele motive:

În urma controlului efectuat la SC X SRL s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../2010, pe baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.../2010, care face și obiectul contestației.

Contestatară consideră, că această decizie de impunere este lovită de nulitate, susținând că organul fiscal a constatat eronat ca societatea X SRL a dedus nelgal TVA în sumă de ... lei, reprezentând TVA aferent facturilor emise

de SC Y SRL și Z SRL, reprezentând lucrări de construcții datorită faptului, că facturile nu conțin numărul contractului de antrepriză și nu este specificată denumirea prestațiilor efectuate.

Contestatară mai susține, că inspectorii fiscali în mod nelegal au invocat nerespectarea prevederilor Ordinului nr. 29/2003, privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, pentru aprobarea modelelor formularelor comune, privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice, privind întocmirea și utilizarea acestora, ca o condiție de exercitare a dreptului de deducere a TVA, susținând, că lipsa de pe factură a numărului contractului de antrepriză conduce la pierderea dreptului de deducere a TVA-ului. Această interpretare este greșită – afirmă contestatară -, deoarece condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA-ului sunt regelementate exclusiv în Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv la art. 146, alin. (1), lit. a), potrivit căreia persoana impozabilă „trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”, iar art. 155, alin. (5) din Codul fiscal stabilește toate informațiile obligatorii pe care o factură trebuie să cuprindă pentru exercitarea dreptului de deducere, iar specificarea numărului contractului în temeiul căreia este emisă factura, nu se regăsește în această enumerare.

În acest sens, contestatară face referire la art. 226 din Directiva nr. 2006/112/CE, care stabilește, că „este necesar să se menționeze doar” detaliile acolo arătate și preluate prin art. 155 din Codul fiscal „în scopuri TVA pe facturile emise”. În consecință, contravine legislației europene – susține contestatară -, dacă printr-un Ordin se adaugă la condițiile exprese și limitativ prevăzute de legislația europeană privind conținutul unei facturi. Legislația europeană impune doar identificarea naturii serviciilor prestate (art. 226, pct. 6 din Directiva nr. 2006/112/CE).

Totodată contestatară arată, că facturile în cauză cuprind denumirea prestației efectuate, identificată prin sintagme ca „lucrări de reparații și finisaj conform contract”; „contravaloarea situației de lucrări luna decembrie”; lucrări suplimentare”; etc.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1, au verificat corectitudinea sumei negative a TVA de ... lei, solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de 01.01.2009-30.09.2009. Decontul de TVA a fost înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr. ../2009 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../2009, care a fost soluționat astfel:

- TVA solicitată la rambursare ... lei
- TVA aprobat la rambursare ... lei
- TVA respinsă la rambursare ... lei.

Din taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare se contestă suma de ... lei, care se rezultă din următoarele constatări:

Societatea a dedus eronat TVA în sumă de ... lei aferent facturilor emise de SC Y SRL și Z SRL (Anexa nr. 10), care nu conțin elementele obligatorii exercitării dreptului de deducere a taxei și anume: factura nu cuprinde denumirea prestațiilor efectuate de furnizor, numărul contractului de antrapriză pe baza căreia s-a emis factura, societatea încalcând prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003.

În urma controlului încrucișat efectuat la SC Y SRL s-a constatat, că societatea nu funcționează la sediul declarat și conform declarației administratorului imobilului din Str. ..., Nr. 2/Et. II din ..., nu au și nici nu au avut contract de închiriere sau de comodat cu societatea sus amintită.

S-a constatat, că SC Y SRL nu a declarat TVA-ul colectat în sumă de ... lei aferent facturilor emise în luna ianuarie și februarie 2009 către SC X SRL în decontul 300 până în data de 14.12.2009 și nici nu este cuprins în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe tritoriul național (D394).

Totodată s-a efectuat un control încrucișat la Z SRL, având sediul social declarat în ... și s-a constatat, că societatea nu funcționează la sediul declarat și conform declarației administratorului imobilului din Str. ..., Nr. 94 din .., nu au și nici nu au avut contract de închiriere sau de comodat cu societatea sus amintită.

S-a constatat, că SC Z SRL nu a declarat TVA-ul colectat în sumă de ... lei, aferent facturii emise în luna mai 2009 către SC X SRL în decontul 300. Prin urmare aceste societăți sus amintite la data controlului își desfășoară activitatea printr-un sediu fictiv, cu toate, că conform Legii Nr. 31/1990 o societate nu poate să funcționeze fără a avea sediu declarat.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă facturilor emise de SC Y SRL și SC Z SRL reprezentând contravaloarea diferitelor lucrări, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste lucrări au fost executate efectiv de către furnizori și nici natura și denumirea acestor lucrări, precum și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de SC Y SRL în lunile ianuarie - februarie 2009 și SC Z SRL în luna mai 2009.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe motivul că facturile în cauză nu conțin elementele obligatorii exercitării dreptului de deducere a taxei, respectiv cantitatea și natura bunurilor livrate și/sau volumul și natura serviciilor prestate și că SC X SRL în timpul inspecției nu a putut justifica cu documente din ce constă “contravaloarea situației de lucru” și “lucrări suplimentare” facturate și dacă aceste lucrări au fost executate efectiv.

Organele de inspecție fiscală, pentru verificarea realității și legalității operațiunilor în cauză au efectuat controale încrucișate la sediile sociale declarate de SC Y SRL și Z SRL, în urma cărora s-a rezultat, că nici una dintre societăți nu funcționează la sediul declarat, mai mult, deținătorii imobilelor ale sediilor declarate de societățile sus menționate nu au și nici nu au avut contracte de închiriere sau de comodat încheiate cu acestea.

Totodată, pentru verificarea realității și legalității operațiunilor în cauză, organele de inspecție fiscală au analizat baza de date ANAF, din care s-a rezultat că nici SC Y SRL și nici SC Z SRL nu au declarat TVA-ul colectat aferent facturilor emise către SC X SRL prin decontul TVA 300 și nici operațiunile în cauză nu sunt cuprinse în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394).

SC X SRL, în susținerea contestației, aduce ca unic argument invocarea legislației europene, respectiv art. 226 din Directiva nr. 2006/112/CE, precizând că aceasta impune doar identificarea naturii serviciilor prestate, arătând, că facturile în cauză cuprind denumirea prestației efectuate, identificată prin sintagme ca „lucrări de reparații și finisaj conform contract”; „contravaloarea situației de lucrări luna decembrie”; „lucrări suplimentare”; etc.

În drept, în ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil de la 01.01.2007, potrivit căruia :

„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;[...]”

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere sunt reglementate de art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia :

„(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); [...],”

iar art.155 alin.(5) prevede:

Facturarea[...]

(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. 125¹ 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, [...]

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.”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de livrarea și prestarea efectivă a bunurilor și serviciilor achiziționate, legiuitorul făcând trimitere, conform art.146 alin.(1), la bunurile care au fost ori urmează să fie livrate sau serviciile care au fost ori urmează să fie prestate și ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar facturile să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, copia facturilor în cauză, se reține, că societatea contestată nu a îndeplinit o serie de condiții pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, astfel din facturile în cauză nu se rezultă denumirea și

cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, în clar, precum și data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile, elemente obligatorii prevăzute la art.155(5), lit. l și k. Precizarea în factură la denumirea produselor sau a serviciilor „Contravaloarea situației de lucru luna ...”, sau „lucrări suplimentare”, al căror caracter este unul de maximă generalitate și nu o defalcare detaliată a lucrărilor și serviciilor efectuate, fapt pentru care aceste facturi nu pot fi reținute ca documente probante în justificarea executării efective a lucrărilor facturate, în condițiile în care din aceste documente nu se rezultă nici măcar natura lucrărilor executate.

Mai mult, facturile în cauză reprezintă facturi centralizatoare potrivit prevederilor pct. 72(3) Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel la factura trebuia anexate în mod obligatoriu toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii.

Mai mult decât atât, în ce privește posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, prin Decizia V din 15.01.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție, în interesul legii, a decis următoarele :

« [...] în aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, **taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.** »(art.145 alin.(8) devenit art. 146 alin.(1)).

Totodată art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată prevede că:

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

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

Față de cele reținute mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător

de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, dar și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea serviciilor, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că **deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a lucrărilor de către executant, iar achiziționarea acestora trebuie să fie în scopul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.**

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației invocarea legislației europene, respectiv art. 226 din Directiva nr. 2006/112/CE, citat parțial de contestatară, având în vedere, că facturile în cauză nu îndeplinesc nici condițiile prevăzute de aceasta, respectiv alin. 6 și 7, conform cărora *“este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:*

(6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

(7) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății X SRL drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă facturilor emise de SC Y SRL și SC Z SRL și în mod corect au procedat la respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate cu această sumă, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.145, art. 146 și 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil de la 01.01.2009, precum și art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente justificative a contestației împotriva Deciziei de impunere nr.../2009, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,