

D E C I Z I A nr.1519/540/17.06.2014

privind soluționarea contestației formulată de SC X SA Hațeg, în insolvență, prin administrator judiciar Y din Orăștie, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../18.04.2014

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../14.04.2014 de către AJFP Hunedoara, Serviciul de inspecție fiscală personae juridice asupra contestației formulată de SC X SA, în insolvență, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, prin administrator judiciar Y, împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../27.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Decizia de impunere nr.F-HD .../27.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../27.02.2014.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila contestatorului, precum și a administratorului judiciar.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită anularea deciziei de impunere, susținând faptul că, constatările făcute de către inspectorii fiscali prin Raportul de inspecție fiscală sunt neîntemeiate și nelegale raportat la actele puse la dispoziție de către societate și prevederile Codului fiscal, arătând următoarele:

Inspectorii fiscali pentru a verifica realitatea prestării serviciilor ce fac obiectul Contractului de publicitate nr.../22.12.2011, au efectuat un control încrucișat la SC Z SRL, în urma căruia s-a constatat că societatea prestatoare de servicii a înregistrat în contabilitatea societății FF nr.../22.12.2011 și a achitat către stat contravaloarea TVA aferentă în sumă de ... lei.

Realitatea serviciului facturat prin FF nr.../22.12.2011 și achitat de societatea contestatoare, a fost dovedit prin prezentarea contractului, a facturilor înregistrate de ambele societăți, plata TVA de către prestator și documentelor justificative prezentate pe suport electronic tip compact disc.

Față de aspectele constatate de către inspectorii fiscali, societatea contestatoare nu poate face și nu poate fi pusă în sarcina sa, obligația efectuării unor astfel de verificări la o societate cu care a încheiat un contract, nici înainte și nici după executarea lui.

Prin CD - urile puse la dispoziție inspectorilor fiscali, se face dovada clară a faptului că prestarea serviciului achiziționat prin contractul de publicitate nr.../22.12.2011 a fost efectuat întocmai celor stabilite prin contractul menționat respectiv, evenimentul sportiv (gala de box) fiind transmis de către postul de televiziune ... unde apar sigla și logo-ul societății, utilizate pentru materialele promoționale.

Din toate cele prezentate și consemnate de către echipa de inspecție rezultă că există și au luat la cunoștință de contractul de publicitate nr.../22.12.2011, de tabelul cuprinzând repartitia valorică pe activitățile derulate în cadrul contractului de publicitate din anexa la contractul de publicitate, societatea a fost publicitată cu ocazia galei sportive de box din luna februarie 2012 pe postul național de televiziune ... SA, prestatorul serviciilor de publicitate a înregistrat veniturile încasate de la SC X SA, a plătit impozitul pe profit aferent, a colectat taxa pe valoarea adăugată și a achitat-o la bugetul statului.

Organele de inspecție fiscală au invocat în mod nelegal textele de lege ca temeiuri de drept pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de publicitate efectuate și facturate de SC Z SRL, deoarece printre intențiile societății privind realizarea acestei acțiuni de publicitate, au fost și acelea de reclamă, de a crește a notorietatea SC X SA și inclusiv de a schimba dacă este posibil structura portofoliului de clienți și de a încheia contracte cu parteneri privați.

Inspectorii fiscali au înlăturat această tranzacție prin refuzul de rambursare a TVA și în baza unor aprecieri personale, neîntemeiate, nejustificate și nelegale prin prisma faptului că, nu se justifică utilitatea și necesitatea angajării serviciilor de publicitate achiziționate de către societate, motivat de faptul că portofoliul de clienți al societății este format în predominant din societăți cu capital public, clienți pentru care contractarea lucrărilor nu țin de publicitatea societății, ci de îndeplinirea indicatorilor din caietul de sarcini.

De asemenea, în mod nelegal nu au luat în considerare tranzacția ce face obiectul FF nr.../22.12.2011, deși această tranzacție are un scop economic și a fost efectuată pentru promovarea societății prin expunerea

denumirii/siglei pe un post de televiziune cu acoperire de difuzare națională și internațională.

Modalitatea în care societatea alege să se promoveze nu poate fi cenzurată de către autoritatea fiscală, cu atât mai mult cu cât cifra mare de afaceri justifică posibilitatea societății de a rezerva și aloca fonduri în vederea promovării și în acest mod, totul cu scopul cooptării de noi parteneri de afaceri.

Scopul economic urmărit de societate prin promovarea sa la nivel național, a fost și de creștere a notorietății prin reclamă și acela de a intra pe piața potențialilor parteneri de afaceri cu capital privat, dat fiind faptul că piața de desfacere pe segmentul societăților cu capital public era în scădere.

Prin urmare, aprecierile făcute de către inspectorii fiscali privind necesitatea și utilitatea angajării serviciilor de publicitate, sunt abuzive și depășesc cadrul cu care au fost investiți. Singurele persoane indrituite în acest sens, fiind organele statutare ale societății care pot stabili pe termen scurt, mediu și lung segmentele de piață vizate pentru a-și derula activitatea și metodele prin care înțeleg să promoveze pe această piață.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, aferentă FF nr.../21.05.2012, privind serviciile achiziționate de la furnizorul SC W SA, constatările inspectorilor fiscali sunt neîntemeiate, raportat la actele în baza cărora a fost întocmită factura de către societatea verificată și prevederile Codului fiscal.

La data efectuării controlului, societatea a prezentat inspectorilor fiscali acte din care rezultă justificarea operațiunii economice care a fost înregistrată în contabilitatea societății, respectiv FF nr.../21.05.2012 încheiată conform prevederilor art.155 Cod fiscal, acesta fiind documentul justificativ al tranzacției care atestă locul prestării serviciului, faptul generator al prestării de servicii, exigibilitatea prestării de servicii, baza de impozitare, cota de TVA, elementele de identificare a societăților implicate în tranzacție.

Societatea a încheiat Contractul de închiriere bunuri nr.../01.08.2011 cu SC W SA în calitate de prestator, având ca obiect închirierea unui grup electrogen 150 Kw. Acest contract a fost încheiat în scop economic și având în vedere realizarea obiectului de activitate al societății respectiv, lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale.

În perioada de închiriere a grupului electrogen, societatea avea în derulare o serie de contracte de execuție lucrări cu diverși beneficiari unde era necesar acest grup electrogen.

La momentul efectuării controlului, contractul era înregistrat în Registrul de intrări/ieșiri a societății, lucru prezentat inspectorilor fiscali însă pe moment nu a fost găsit fizic. În acest sens directorul societății a luat măsura contactării imediate a prestatorului de servicii, respectiv SC W SA, în urma căreia s-a intrat în posesia unei copii a contractului.

O dată ce societatea a prezentat inspectorilor fiscali factura fiscală care face dovada deplină a operațiunilor înregistrate în contabilitate, neprezentarea imediată a contractului nu echivalează cu înlăturarea tranzacției și a refuzului de rambursare a TVA.

Concluzionând, petentul reține faptul că, societatea avea dreptul de solicitare și rambursare a TVA în calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, iar prin constatările efectuate de către inspectorii fiscali, s-a creat premiza unei duble impuneri, aceeași sumă fiind plătită atât de emitenții facturilor cât și de către societate prin refuzul autorității fiscale de rambursare a TVA aferentă aceluiași facturi.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../27.02.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../27.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

În luna decembrie 2011, SC X SA Hațeg înregistrează în evidența contabilă factura nr.../22.12.2011 emisă de SC Z SRL București în valoare totală de ... lei din care valoarea TVA este în sumă de ... lei. Factura reprezintă prestări servicii publicitare conform contractului de publicitate nr.../22.12.2011. Obiectul contractului amintit este "... promovarea serviciilor de publicitate în cadrul galelor sportive estimate a fi organizate de prestator în luna februarie 2012 în București precum și consultanță aferentă serviciilor de publicitate ...".

Valoarea serviciilor facturate de către SC Z SRL București a fost achitată de către beneficiarul SC X SA Hațeg în întregime în luna decembrie 2011.

În conformitate cu prevederile art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: "preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;"

coroborat cu prevederile art.11 alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: "Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul

unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Având în vedere valoarea ridicată a tranzacției derulate de cele două societăți, în vederea determinării realității tranzacției și a valorii acesteia, în timpul inspecției fiscale a fost solicitată efectuarea unui control încrucișat la societatea furnizoare SC Z SRL (la acea dată fiind denumită SC Z SRL București).

Urmare a controlului încrucișat a rezultat că singurele venituri facturate de societatea verificată SC Z SRL din evenimentul sportiv au fost veniturile din servicii de publicitate facturate către SC X SA Hațeg în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei și din cesionarea drepturilor de difuzare TV facturate către SC ... SA.

Cu toate că în cadrul aceluiași eveniment sportiv au fost publicitate și alte sigle, mărci și/sau denumiri de societăți comerciale, în contabilitatea furnizorului SC Z SRL nu au fost înregistrate și alte venituri din promovarea serviciilor de publicitate în cadrul galelor sportive de la acești beneficiari. Evenimentul sportiv a avut loc în luna februarie 2012 și a fost transmis de către postul de televiziune deținut de SC ... SA, societate care a achiziționat drepturile de difuzare.

Din verificările efectuate la SC Z SRL a rezultat că această societate nu are angajați specializați în prestarea serviciilor contractate cu beneficiarul SC X SA Hațeg.

În factura nr../22.12.2011 emisă de SC Z SRL București către beneficiarul SC X SA Hațeg sunt nominalizate prestări servicii de publicitate fără a fi anexate documente justificative care să susțină realitatea elementelor prevăzute în anexa la contractul de publicitate și care să poată proba prețul practicat. Aceste documente trebuiau emise și confirmate prin semnătură de către ambele părți.

Atât încheierea contractului, emiterea facturii cât și decontarea contravalorii acesteia au avut loc în luna decembrie 2011. Potrivit contractului, prestarea serviciilor de publicitate a fost estimată a fi prestată în luna februarie 2012. În susținerea realității contravalorii prestației înscrisă în factura emisă și decontată nu au fost prezentate alte documente justificative credibile care să poată proba cu certitudine și fără echivoc această prestație precum și realitatea prețului practicat. Mai mult decât atât, societatea verificată nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte clar care a fost evenimentul sportiv în cadrul căruia se vor efectua serviciile de publicitate contractate și pentru care a fost achitată suma de ... lei.

În lipsa unui termen de comparație privind valoarea acestui serviciu prestat către un client independent, organele de inspecție fiscală nu s-au putut

pronunța în ceea ce privește prețul de piață pentru serviciile achiziționate de către societatea verificată.

În ceea ce privește utilitatea și necesitatea angajării serviciilor de publicitate achiziționate de către societate, menționăm că portofoliul de clienți al societății este format în predominant din societăți cu capital public, Consilii Locale, ordonatori principali și secundari de credite din bugetul de stat, clienți pentru care contractarea lucrărilor nu depinde de publicitatea societății ci de îndeplinirea condițiilor prevăzute în caietele de sarcini și ofertarea unui preț competitiv pentru bunurile/serviciile solicitate a fi livrate/prestate conform prevederilor legale de atribuire a contractelor în conformitate cu prevederile OUG nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare.

Au fost invocate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.137 alin.1 (1[^]) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei, reprezentând ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere.

De asemenea, s-a constatat că în luna mai 2012, SC X SA Hațeg înregistrează în evidența contabilă factura nr.../21.05.2012 emisă de SC WSRL București reprezentând "servicii producție" și deduce TVA în sumă de ... lei.

Din verificările efectuate, s-a constatat că pentru serviciile achiziționate de la furnizorul SC W SRL, societatea verificată nu deține contract sau alte documente justificative pentru a putea justifica realitatea și utilitatea serviciilor achiziționate și implicit a deducerii TVA facturate de către furnizor, fiind astfel determinată o TVA fără drept de deducere în sumă de ... lei.

Au fost invocate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei, reprezentând ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere.

III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

SC X SA Hațeg, înregistrată la ORC sub nr.../1999, Cod de înregistrare fiscală ..., atribut RO, societate în insolvență, reprezentată prin administrator judiciar Y.

Perioada supusă verificării: 01.12.2011 - 31.10.2013.

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor de publicitate, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a acesteia, în condițiile în care, serviciile facturate promovează popularizarea firmei, fiind deci efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile și se justifică cu documente că serviciile au și fost efectiv prestate în favoarea acesteia.

În fapt, la verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011, SC X SA Hațeg a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor constând în “prestări servicii de publicitate conform contract nr.../2011” înscrisă în factura nr.../22.12.2011 emisă de SC Z SRL București.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de publicitate achiziționate, reținând că nu au fost prezentate documente justificative credibile care să poată proba cu certitudine și fără echivoc această prestație, realitatea prețului practicat, precum și utilitatea și necesitatea angajării acestora.

În consecință, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei.

În drept, în ceea ce privește sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile; [...]”

Art.146. *“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

coroborate cu prevederile pct.46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal,

inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. (...).”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația bunurilor/serviciilor achiziționate, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din actul normativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că, legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii, societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, respectiv, folosirea sintagmei “serviciul să fie prestat” implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Pornind de la constatarea că, valoarea tranzacției derulate între SC X SA Hațeg și SC Z SRL București este ridicată, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la societatea furnizoare.

În urma verificării efectuate în vederea determinării realității tranzacției și a valorii acesteia, prin procesul verbal nr.../18.02.2014, nu au fost constatate nereguli referitoare la relația comercială dintre acești doi agenți economici și încălcări a prevederilor legale, respectiv:

- evenimentul (...) a avut loc în luna februarie 2012
- contravaloarea prestației contractată cu societatea petentă, a fost alocată asupra conturilor de venituri în luna februarie 2012 când a avut loc evenimentul sportiv și au fost prestate efectiv serviciile de publicitate
- tranzacția a fost înregistrată în evidența contabilă, fiind înscrisă în jurnalul de vânzări, balanța de verificare, decontul de TVA și declarația

informativă 394 privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul României.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, pentru același eveniment, SC Z SRL București în calitate de organizator, nu a asigurat servicii de publicitate și pentru alți parteneri, singurele venituri facturate din evenimentul sportiv fiind veniturile din servicii de publicitate facturate către SC X SA Hațeg și veniturile din cesionarea drepturilor de difuzare TV facturate către SC ... SA.

Pornind de la constatările menționate mai sus, organele de inspecție fiscală și-au fundamentat neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, exclusiv pe faptul că, nu au fost prezentate documente justificative credibile care să poată proba cu certitudine și fără echivoc prestările serviciilor de publicitate, realitatea prețului practicat, precum și utilitatea și necesitatea angajării acestora, reținând următoarele:

- deși în cadrul aceluiași eveniment sportiv au fost publicitate și alte sigle, mărci și/sau denumiri de societăți comerciale, în contabilitatea furnizorului SC Z SRL București (fosta SC Z SRL București) nu au fost înregistrate și alte venituri din promovarea serviciilor de publicitate în cadrul galelor sportive de la acești beneficiari
- societatea nu are angajați specializați în prestarea serviciilor contractate cu beneficiarul SC X SA Hațeg
- în factura nr../22.12.2011 emisă de prestator sunt nominalizate prestări servicii de publicitate fără a fi anexate documente justificative care să susțină realitatea elementelor prevăzute în anexa la contractul de publicitate și care să poată proba prețul practicat
- încheierea contractului, emiterea facturii și decontarea contravalorii acesteia, au avut loc în luna decembrie 2011, iar prestarea serviciilor de publicitate a fost estimată a fi prestată în luna februarie 2012
- societatea petentă nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte clar care a fost evenimentul sportiv în cadrul căruia se vor efectua serviciile de publicitate contractate și pentru care a fost achitată suma de ... lei
- în lipsa unui termen de comparație privind valoarea acestui serviciu prestat către un client independent, nu s-au putut pronunța în ceea ce privește prețul de piață pentru serviciile achiziționate de către societatea petentă
- portofoliul de clienți al societății este format în predominant din societăți cu capital public, clienți pentru care contractarea lucrărilor nu depinde de publicitatea societății.

În contextul considerentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea dispozițiilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că: *“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul*

prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

În altă ordine de idei, prevalându-se de prerogativele art.11 din Codul fiscal, organele fiscale au anulat dreptul de deducere al taxei, stabilind că societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA aferentă serviciilor de publicitate prestate și, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, din conținutul documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că aceste achiziții de servicii de publicitate pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt aferente unei facturi fiscale emisă de o societate care poate proba realitatea efectuării acestor operațiuni.

Pentru a stabili dacă societatea petentă datorează bugetului de stat obligațiile fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, este necesar ca organul de soluționare a contestației să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții de servicii.

Atât contractul, cât și factura, documente prezentate cu ocazia efectuării inspecției fiscale la SC X SA Hațeg, reflectă un conținut economic real, prestările de servicii facturate au fost înregistrate în contabilitatea societății furnizoare de servicii, respectiv a SC Z SRL București, și pentru care s-a putut dovedi faptul că serviciile de publicitate au fost efectiv prestate, astfel se reține că factura prezentată de acest furnizor reprezintă document justificativ, care poate sta la baza înregistrării în contabilitate a acestei operațiuni economice.

Analizând Contractul de publicitate nr.../22.12.2011, acesta cuprinde elemente pentru identificarea serviciului prestat, respectiv servicii de publicitate în vederea promovării, popularizării serviciilor societății petente, în cadrul Galelor ... organizate de prestator.

De asemenea, anexa la Contractul de publicitate nr.../22.12.2011, cuprinde elemente pentru identificarea activităților derulate în cadrul evenimentului, precum și a acțiunilor de publicitate realizate în cadrul fiecărei activități, respectiv serviciul prestat și valoarea fiecărui serviciu prestat,

precum și locul exact unde au fost amplasate panourile publicitare privind expunerea siglei societății contestatoare.

În altă ordine de idei, se reține că operațiunea economică înregistrată de către petentă în luna decembrie 2011, reflectă realitatea și s-a derulat fără încălcarea cadrului legislativ, în sensul că aferent acesteia, societatea furnizoare SC Z SRL București, a înregistrat un venit, o taxă pe valoarea adăugată, evidențiindu-le în jurnalul de vânzări, balanța de verificare, decontul de TVA și declarația informativă 394 privind livrările și achizițiile.

În concluzie, în condițiile în care beneficiarul deține toate documentele și îndeplinește toate condițiile enumerate de dispozițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, neadmiterea de către organele de inspecție fiscală la deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturii emisă pentru prestările de servicii efectuate de SC Z SRL București, nu se justifică.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, se va admite contestația formulată de SC X SA Hațeg cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

B. Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor achiziționate, în condițiile în care, societatea a depus o dată cu contestația, documente în susținerea cauzei.

În fapt, în luna mai 2012, SC X SA Hațeg a înregistrat în evidența contabilă factura nr.../21.05.2012 emisă de SC W SRL București, reprezentând “servicii producție” și a dedus TVA în sumă de ... lei.

Din verificările efectuate, s-a constatat că pentru serviciile achiziționate de la furnizorul SC W SRL, societatea verificată nu deține contract sau alte documente justificative pentru a putea justifica realitatea și utilitatea serviciilor achiziționate și implicit a deducerii TVA facturate de către furnizor, fiind încălcate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea TVA, se reține că potrivit prevederilor art.145 alin.(1), alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente în perioada verificată :

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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

De asemenea, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din actul normativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că SC X SA Hațeg a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei înscrisă în factura fiscală de prestări servicii nr.../21.05.2012, reprezentând “servicii producție”, emisă pe numele său de SC W SRL București.

Se reține că organele de inspecție fiscală, nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în factura mai sus menționată, pe considerentul că, petenta nu a putut prezenta contract sau alte documente justificative, pentru a putea justifica realitatea și utilitatea serviciilor achiziționate, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La contestația depusă, societatea petentă a depus în probațiune Contractul de închiriere bunuri nr.../01.08.2011 a cărui obiect este închirierea

unui “grup electrogen 150 Kw” și deviz închiriere.

În conformitate cu dispozițiile exprese ale punctului 3.6. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: “Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde ... propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere”, în scopul întocmirii referatului cu propuneri de soluționare a contestației în condițiile legii, din analiza actelor depuse în probațiune împreună cu contestația, organele de inspectie fiscală au reținut că petenta justifică utilitatea închirierii acestui “grup electrogen 150 Kw” prin utilizarea acestuia în contractele angajate de societate cu Municipiul Lupeni pentru Dezvoltarea domeniului schiabil, documente care nu au fost prezentate la data controlului.

În drept, sunt incidente prevederile art.213 alin.(4) din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde referitor la soluționarea contestației:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții 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”.

De asemenea, potrivit pct.182.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art.182 (devenit după republicare art.213) din Codul de procedură fiscală:

“182.1 În temeiul art.182 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală”.

La contestația formulată, pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, societatea a depus în probațiune documente justificative prin care face dovada dreptului de exercitare a deducerii taxei pe valoarea adăugată.

Din textele de lege mai sus prezentate, se reține că petenta poate depune în susținerea cauzei, documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală cu ocazia verificării efectuate.

Pe cale de consecință, ținând cont de prevederile legale citate, considerentele prezentate, se va admite contestația formulată cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”.

C. Referitor la suma de ... lei, reprezentând ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că, stabilirea în sarcina societății contestatoare de obligații fiscale accesorii aferente debitului reprezentând TVA, este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

Având în vedere faptul că în sarcina societății contestatoare nu a fost reținut debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, petenta nu datorează pe cale de consecință nici obligațiile fiscale accesorii aferente TVA, fapt pentru care se admite contestația formulată de SC X SA Hațeg și pentru suma de ... lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr. _____, se

DECIDE:

Admiterea contestației formulată de SC X SA Hațeg, în insolvență, prin administrator judiciar Y, împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../27.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

și anularea totală a Deciziei de impunere nr.F-HD .../27.02.2014.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SA Hațeg, în insolvență, prin administrator judiciar Y
- Administrația județeană a finanțelor publice Hunedoara, Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.450/2013.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,