

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 95 din 11 iunie 2009

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul A.F.P.M. Ploiesti a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din Ploiesti, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./..... intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Ploiesti.

Decizia de impunere nr./..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - TVA pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...]. In luna 2007 I Spa Italia a facturat servicii de specialitate privind construirea unei in suma de euro la care se sustine ca nu s-a aplicat TVA intracomunitar. Potrivit actelor ce le detinem se evidentiaza faptul ca filiala din Romania a aplicat atat TVA colectat cat si TVA deductibil la suma totala de euro revenind cu titlu de TVA suma de euro. Se constata de asemenea ca in declaratia de TVA din 2007 atat in contul 4427 TVA colectat cat si in contul 4426 TVA deductibil societatea a completat aceste sume. Or in aceste conditii noi sustinem ca statul nu a fost prejudiciat si nu se impune obligarea noastra la plata acestei sume de bani.

Consideram ca atata timp cat o marfa comunitara la intrarea in tara se achita TVA prin declaratia de TVA a cumparatorului aceasta taxa este incasata de importator nu vedem de ce in cazul furnizarii de prestari de servicii nu au acelasi regim sens in care dorim explicatii. Facturarea sumelor de catre I Spa ITALIA s-a facut in baza unui contract pus la dispozitie organului de inspectie fiscal obligatiile fiind executate or inspectia fiscala a invocat faptul ca trebuia respectate anumite conditii legale fara insa a fi precizate care sunt acestea si mai ales unde sunt ele reglementate de codul fiscal. [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Ploiesti la S.C. "....." S.R.L. din Ploiesti, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

"[...]. Taxa pe valoarea adaugata deductibila [...]"

In luna 2007, S.C. I Spa a emis catre S.C. S.R.L. factura nr./.....2007, reprezentand "utilizare personal pentru construirea", conform contractului nr. incheiat in data de2006, in valoare de euro, respectiv lei, din care T.V.A. lei, factura neachitata pana la data prezentului.

Pentru aceasta operatiune, S.C. S.R.L. a aplicat taxare inversa, conform art.150 alin.1 lit.c) coroborat cu art.157 alin 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, Titlul VI - taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, efectuand articolul contabil:

4426

4427

.....

"T.V.A. Deductibila"

"T.V.A. colectata"

Fata de cele inregistrate de catre S.C. S.R.L., la control nu a fost acordat dreptul de deducere a T.V.A. in suma de lei, intrucat: [...]

Documentele prezentate, respectiv factura fiscala in cauza, contractul de furnizare servicii, devizul general si procesul verbal de terminare a lucrarilor, nu justifica deducerea T.V.A. in suma de lei [...]

Avand in vedere faptul ca prin articolul contabil 4426 = 4427 societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei operatiuni, in conformitate cu prevederile art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la control nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de lei.

Consecinta celor prezentate mai sus o reprezinta calculul de accesorii, conform art.120, alin.(2) din OG 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, in suma de lei - anexa nr.2.2.

Taxa pe valoarea adaugata de plata / de rambursat

In perioada verificata, 2007 - 2008, S.C.S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila T.V.A. de plata in suma totala de lei si T.V.A. de recuperat in suma de lei, rezultand la data incheierii controlului T.V.A. de recuperat in suma de lei, asa cum rezulta din balantele de verificare, deconturile intocmite pentru aceasta perioada si anexa nr.2. Fata de cele inregistrate de societate, avand in vedere constatările prezentate mai sus, la control au fost stabilite urmatoarele:

- T.V.A suplimentara lei;
- T.V.A. de recuperat societate lei;
- T.V.A. de plata stabilit la control lei;
- Majorari lei. [...]."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de** de organele fiscale apartinand A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F. la S.C. "....." S.R.L., a avut ca obiectiv controlul asupra modului de calcul, evidentiere si declarare la bugetul general consolidat al statului a obligatiilor fiscale datorate de catre aceasta societate.

Verificarea TVA a cuprins perioada 2007 - 2008, iar obiectul principal de activitate al societatii il constituie "....." - cod CAEN

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna 2007, in baza facturii nr./.....2007 emisa de S.C. "I" SPA, S.C. "....." S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila servicii in valoare de EURO, echivalentul a lei, pentru care a evidenciat in decontul de TVA, TVA in suma de lei, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, conform prevederilor art. 150 alin.(1) lit.b) si art. 157 alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, in baza acestor prevederi, pentru serviciile prestate de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania, in speta S.C. "I" Spa din Italia, societatea contestatoare este obligata la plata TVA, prin efectuarea inregistrarii contabile 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" si evidentierea in decont a acestei sume atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca documentele prezentate de societatea comerciala, respectiv: factura fiscala nr./.....2007 reprezentand contravaloare "utilizare personal pentru construirea", contractul de furnizare servicii nr./.....2006, devizul general si procesul verbal de terminare a lucrarilor, nu justifica deducerea TVA in suma de lei, intrucat:

- societatea comerciala nu a pus la dispozitia controlului documente privind activitatea desfasurata de catre personalul specializat care sa fie angajat la societatea din Italia;

- nu au fost prezentate situatii de lucrari, devize parțiale sau alte acte si documente din care sa rezulte cuantumul acestor prestatii;

- nu au fost puse la dispozitia controlului acte si documente din care sa rezulte numarul de muncitori, orele lucrate de catre acestia sau numele acestora, elemente ce ar fi trebuit cuprinse in situatii acceptate de ambii parteneri;

- nu a fost prezentat controlului niciun document din care sa rezulte necesitatea efectuării acestor prestari, precum si utilitatea lor in edificarea obiectivului de investitii. Se retine ca devizul general are data de intocmire luna 2007, procesul verbal de terminare a lucrarilor are ca data de incheiere 2007, iar factura este emisa in luna 2007, fara specificari asupra perioadei in care prestatiile ar fi fost efectuate;

- au fost identificate trei contracte incheiate de societatea verificata cu diferite firme din Romania, avand ca obiect asistenta tehnica pe durata executării proiectului de

Avand in vedere aceste aspecte, la inspectia fiscala nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta acestor servicii in suma totala de lei, conform prevederilor **art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal**, deoarece nu a fost dovedita utilizarea serviciilor inscrise in factura nr. / 2007 in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Prin neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibila in suma de lei si avand in vedere TVA de recuperat in suma de lei stabilita de societatea comerciala la sfarsitul lunii 2008, la inspectia fiscala a rezultat o TVA de plata in suma de lei (..... lei – lei), aferent careia s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

* **S.C. “.....” S.R.L.** considera ca prin evidentierea TVA in suma de lei atat ca TVA colectata, cat si ca TVA deductibila, bugetul statul nu a fost prejudiciat, astfel ca nu se impune obligarea societatii la plata acestei sume. Se sustine ca facturarea sumelor de catre societatea din Italia s-a facut in baza unui contract pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala, obligatiile din contract fiind executate.

* **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"Art. 133. - (1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi: [...];

g) locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul, in cazul urmatoarelor servicii: [...];

8. punerea la dispozitie de personal; [...].

Art. 145. - [...]

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

a) operatiuni taxabile; [...].

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:[...]

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155¹ alin. (1); si

2. sa inregistreze taxa ca taxa colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care ia nastere exigibilitatea taxei; [...].

(2) Prin norme se vor preciza cazurile in care documentele sau obligatiile, altele decat cele prevazute la alin. (1), se vor prezenta sau indeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.

Art. 147¹. - (1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeaasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147. [...].

Art. 150. - (1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu: [...]

b) persoana impozabila care actioneaza ca atare si care beneficiaza de serviciile prevazute la art. 133 alin. (2) lit. g), daca aceste servicii sunt prestate de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania, chiar daca este inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 alin. (4) sau (5); [...].

Art. 157. - (1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156² si 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidenta in decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g). [...]."

* Avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada analizata, precum si actele si documentele anexate dosarului cauzei, au rezultat urmatoarele:

La dosarul contestatiei au fost anexate urmatoarele documente:

- **Contractul de furnizare servicii nr./.....2006** incheiat intre "I" Spa cu sediul in – Italia, in calitate de furnizor de servicii si S.C. "....." S.R.L. cu sediul in Ploiesti, in calitate de beneficiar, din care citam:

"Societatea furnizoare de servicii se angajeaza sa furnizeze Societatii beneficiare, incepand din/2006 si pana la finalizarea lucrarilor, manopera specializata pentru realizarea urmatoarelor lucrari la din Ploiesti in Romania:

1) Constructia unei

2) Constructia unei

3) Constructia unei

4) Constructia unei

Societatea beneficiara se angajeaza sa ofere in schimbul serviciilor societatii furnizoare suma de E Aceasta suma integrala va fi platita conform datelor bancare prevazute de societatea furnizoare de servicii prin emiterea unei facturi."

- **Proces-verbal la terminarea lucrarilor nr. din 2007** privind lucrarea "OBIECTIV executata in cadrul contractului nr din data05 incheiat intre CONSILIUL – PRIMARIA PLOIESTI SI S.A. S.R.L. Ploiesti judetul Prahova privind lucrarile de construire pentru"

- **Factura nr./.....2007** emisa de S.C. "I" din Italia pentru S.C. "....." S.R.L. din Ploiesti, cu suma de Euro reprezentand: "utilizarea personalului nostru pentru constructie [...] conform contractului din2006".

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de **..... lei** aferenta facturii emisa de firma "I" Spa din Italia, **intrucat**:

- Contractul de furnizare de servicii din data de2006, in baza caruia s-a emis factura nr./.....2007, a avut ca obiect furnizarea de “*manopera specializata*” pentru realizarea unor lucrari de amenajare la din Ploiesti.

Din cuprinsul contractului nu rezulta ce inseamna “*manopera specializata*”, respectiv ce personal va fi pus la dispozitia societatii beneficiare, calificarea personalului, numar de persoane.

Valoarea contractului a fost stabilita la suma de Euro, fara a se justifica in vreun fel aceasta suma, in cuprinsul contractului nu se prevede o defalcare a respectivei sume pe perioade lucrate, timp de lucru, manopera pe unitatea de timp, din contra, se prevede plata sumei de Euro integral, prin emiterea unei facturi de catre furnizorul de servicii.

- Nici la inspectia fiscala si nici in sustinerea contestatiei nu au fost prezentate documente care sa justifice prestarea de servicii in valoare de Euro, respectiv situatii de lucrari, devize etc. din care sa rezulte numarul de muncitori implicati in lucrare, orele lucrate, manopera.

Se retine ca societatea a efectuat lucrari de investitii la obiectivul “.....” atat in perioada supusa controlului, cat si anterior acestei perioade. Valoarea totala a investitiei inregistrata in contul contabil 231.01 “*Imobilizari corporale in curs de executie*” a fost de **..... lei** (..... Euro), in aceasta valoare fiind cuprinsa si suma de **..... lei** rezultata din **factura nr./.....2007** (..... lei valoare totala – lei TVA). In **devizul general** intocmit in luna 2007, inaintat la data de 2008 Primariei Ploiesti – Serviciul de Urbanism si prezentat si organelor de inspectie fiscala, prestarea de servicii inscrisa in factura nr./.....2007 nu a fost evidentiata distinct.

Se retine, de asemenea, neconcordanta datelor de intocmire a documentelor prezentate de societate in sustinerea deductibilitatii TVA in suma de **..... lei**, respectiv: **procesul verbal** privind terminarea lucrarilor a fost intocmit in luna **..... 2007**, **devizul general** a fost intocmit in luna **..... 2007** si prezentat Primariei Ploiesti in luna **..... 2008**, iar **factura** emisa de firma din Italia pentru “*utilizarea personalului pentru constructia*” a fost intocmita in luna **..... 2007**.

- Societatea comerciala **nu a dovedit necesitatea** si utilitatea efectuării prestarilor de servicii inscrise in **factura nr./.....2007**, in conditiile in care au fost incheiate alte trei contracte cu firme romanesti avand ca obiect: “*asistenta tehnica pentru derularea proiectului*”; “*asistenta tehnica, reconstituire carte tehnica in urma expertizei si urmarirea in continuare a executiei lucrarilor, intocmirii proceselor verbale pe faze*” si respectiv “*asistenta tehnica, consultanta in domeniul de diriginta de specialitate autorizat la obiectivul*”.

- **Prin contestatia formulata**, societatea **nu aduce niciun argument** in sustinerea dreptului de deducere a TVA in suma de lei, decat faptul ca statul nu a fost prejudiciat in niciun fel intrucat in decontul de TVA suma a fost inscrisa atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila. Aferent **motivatiilor** inscrise in Raport pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA, mentionate mai sus, **nu s-au adus argumente care sa sustina contrariul**.

Precizam ca, in baza **art. 157 alin.(2) din Codul fiscal**, mai sus citat, plata la buget a TVA aferenta serviciilor prestate de S.C. "I" Spa din Italia se face prin inscrierea in decontul de TVA, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, a taxei in suma de **..... lei**, insa **in limitele si in conditiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal**.

Inregistrarea contabila 4426 "TVA deductibila" = 4427 "TVA colectata" la cumparator este denumita "autolichidarea taxei pe valoarea adaugata", iar colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei.

Din aceste prevederi legale rezulta ca societatea comerciala are dreptul sa deduca TVA aferenta serviciilor prestate, insa doar daca respecta limitele si conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 - 147¹ din lege. Asadar, colectarea TVA, in acceptiunea art. 157 alin.(2) din Codul fiscal, nu este obligatoriu urmata si de deducerea aceleiasi taxe.

La art. 145 din Codul fiscal se precizeaza sfera de aplicare a dreptului de deducere, iar la alin.(2) al acestui articol sunt prevazute conditiile care trebuie indeplinite de o persoana impozabila pentru a avea dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor.

La lit.a) a alin.(2) al art.145 din Codul fiscal se precizeaza cu claritate ca se va putea deduce TVA aferenta achizitiilor doar daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Insa, asa cum am aratat mai sus, societatea nu a facut dovada ca serviciile inscrise in factura nr./.....2007 au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, astfel incat aceasta nu are dreptul de deducere a TVA in suma de lei. Conform principiului de drept "*accessoriul urmeaza soarta principalului*", rezulta ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, calculate in baza art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, sunt legal datorate de societate bugetului de stat.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestatia ca neintemeiata.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din Ploiesti, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din Ploiesti, jud.Prahova, pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,