

DECIZIA nr. 289 din 01.06.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SA**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF, cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de **SC X SA**, cu sediul in Bucuresti, str. DCI nr. , sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.A.M.C. sub nr. /19.03.2012, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MC , emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.A.M.C., in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC , comunicata sub semnatura la data de **21.02.2012**, prin care s-au stabilit in sarcina contestatarei obligatii de plata, reprezentand:

- TVA	Y1 lei
- accesorii aferente TVA	Y2 lei

Prin Decizia nr. privind solutionarea contestatiei inregistrata la D.G.S.C. sub nr. s-a desfiintat partial Decizia de impunere nr. F-S4 emisa de AFP sector 4, pentru TVA in suma de Y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de Y2 lei urmand sa fie reanalizata cauza pentru aceeasi perioada si sa se emita un nou act administrativ fiscal.

Avand in vedere conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA**.

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, SC X SA aduce urmatoarele argumente:

In baza contractului nr.1/10.06.2001 incheiat cu SC HB SRL si a contractului nr.1/10.06.2001 incheiat cu SC F SRL s-a pus la dispozitia SC X SA forta de munca specializata in efectuarea anumitor operatiuni necesare pentru activitatea proprie, plata urmand sa se efectueze in functie de fisele de pontaj si de realizarile la SC X SA, conform pct. 1 si 4 din contracte.

Obiectul contractelor a fost de punere la dispozitie de forta de munca specializata si nu de prestare a unor activitati, pentru care sa fie necesara dovada prestarii serviciului prin rapoarte de lucru, situatii de lucrari si pentru care a prezentat contractele incheiate, corespondenta intre societati, facturile, contractele individuale de munca, statele de salarii, fisele fiscale, declaratiile la buget etc.

Necesitatea solicitarii de personal in perioada ianuarie 2008-august 2008 s-a datorat obiectivului de a furniza produse la nivelul standardelor europene, iar folosirea de personal atras au condus la cresterea productivitatii muncii si a gestionarii personalului, care pe parcursul timpului s-a reintors/reangajat la SC X SA.

1. Referitor la neadmiterea la deducere a TVA aferenta facturilor fiscale emise de SC HB SRL si de SC F SRL in perioada 01.06.2008-31.12.2008, contestatara considera ca in mod nelegal, la reverificarea dispusa prin decizia nr. nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de Y11 lei, prin invocarea art.134 alin.(1) si alin.(4) din Codul fiscal, avand in vedere ca serviciile de punere la dispozitie de personal nu pot fi incadrate in categoria serviciilor de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii.

La discutia finala din data de 18.01.2012 a prezentat adresele nr.2 (520 pag.) si nr.3 (620 pag.) cu inscrieri referitoare la activitatea desfasurata de tot personalul pus la dispozitia SC X SA, dovedind ca au fost respectate prevederile art.134¹ alin.(1) si alin.(4), art.134² alin.(1), art.145, art.146 alin.1 lit.a si art.155 din Codul fiscal.

In raport de constatările organelor de inspectie fiscala la reverificarea dispusa prin decizia ANAF nr. , societatea invoca urmatoarele:

a. sub aspect juridic, contractele de prestari servicii au indeplinit conditiile de valabilitate cerute de Codul civil: obiect, durata, modalitate de plata, serviciile de punere la dispozitie de personal fiind justificate cu facturi si alte documente justificative privind natura serviciilor, prestarea efectiva si ca au fost destinate realizarii de operatiuni impozabile;

b. numarul salariatilor pusi la dispozitie s-a redus de la luna la luna, dar au fost angajati in continuare de catre SC X SA pentru a nu produce disfunctionalitati in procesul tehnologic, asa cum rezulta din adresele depuse in anexele 2 si 8 la care a atasat copii ale contractelor de munca privind angajarea la SC X SA;

c. echipa de control a dorit sa retina numai comenzile cu livrare imediata, aflate pe stoc, desi si acestea trebuiau fabricate pentru a fi vandute, multe dintre acestea fiind necesare la reparatiile utilajelor si masinilor agricole, fara a avea in vedere documentele care insoteau adresa nr. 2/18.01.2012 (anexa 7b) referitor la F SRL prin care a demonstrat ca la inceputul anului 2008 a inregistrat o crestere a comenzilor la import si la export pe segmentele case de bani si aparatura orbitala;

d. societatile prestatoare nu au motive sa fie autorizate pentru recrutare de forta de munca, intrucat aceste societati doar "recruteaza", iar angajarea o face beneficiarul serviciului;

e. desi din punct de vedere contractual (juridic-fiscal) intre societati nu exista obligatia de a prezenta documente justificative sau de necesitate a prezentat inscrieri ale activitatilor desfasurate de personalul prestatorilor, dar din nou organele de control nu au tinut cont de ele:

- adresa nr.2/18.01.2012, referitor la F SRL: activitatea detaliata pe fiecare salariat in parte, pe zile, cu operatiuni efectuate pentru executia produselor comandate de clienti (cereri de lansare comenzi, note de predare a produselor realizate, desene si fise tehnologice);

- adresa nr.3/18.01.2012, referitor la HB SRL: activitatea pompierilor si a portarilor; activitati de aprovizionare cu materii prime si materiale; copii ale contractelor cu clienti, comenzi, corespondenta pe teme de desfacere, copii ale

facturilor, de unde se poate verifica ca personalul pus la dispozitie a prestat activitati de contractare, vanzare, marketing, export;

f. marja de profit pe care orice furnizor o factureza nu reprezinta profitul obtinut de SC X SA si nici refacturarea cheltuielilor si mai mult, refacturarea profitului obtinut urmare punerii la dispozitie de personal;

g. contestatara considera ca a dovedit ca salariatii au prestat activitati pentru realizarea de produse si activitati de productie in folosul operatiunilor taxabile.

Prin urmare, contestatara considera ca a respectat prevederile art.134¹ alin.(1) si alin.(4), art.134² alin.(1), art.145, art.146 alin.1 lit.a si art.155 din Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, justificata cu documente legal aprobate, respectiv facturi fiscale.

2. Referitor la neacceptarea la deducere a TVA in suma de Y12 lei aferenta facturii nr. necompletata la rubrica cumparator, societatea mentioneaza ca a prezentat factura cu datele completate, chitanta privind achitarea facturii, proces verbal de receptie a lucrarilor, dar organele de control nu au luat in considerare aceste documente.

3. Majorarile de intarziere aferente TVA in suma de Y2 lei nu sunt datorate atat timp cat debitul nu este datorat.

In consecinta, solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere nr. F-MC si a raportului de inspectie fiscala nr. F-MC .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MC , emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC , Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGAMC a stabilit in sarcina contestatarii TVA de plata in suma de Y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de Y2 lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatariile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarii si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

SC X SA a fost inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/ /1991 avand cod unic de inregistrare RO .

Obiectul principal de activitate, conform actului constitutiv, il reprezinta "Fabricarea de motoare hidraulice" - cod CAEN 2812.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 , AFP sector 4 a respins dreptul de deducere a TVA in suma de Y11 lei din facturi de prestari servicii emise de furnizori in anul 2008, in baza contractelor incheiate, pe motiv ca societatea nu a demonstrat faptul ca au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile si a TVA in suma de Y12 lei aferenta facturii fiscale nr. , pe motiv ca rubrica "cumparator" nu este completata cu datele de identificare.

Prin Decizia nr. privind solutionarea contestatiei inregistrata la D.G.S.C. sub nr. s-a desfiintat partial Decizia de impunere nr.F-S4 emisa de AFP sector 4, in ceea ce priveste TVA in suma de Y1 lei si accesoriile aferente TVA in suma de Y2

lei, urmand a fi reanalizata cauza pentru aceeasi perioada si a se emite un nou act administrativ fiscal, in conformitate cu cele retinute prin decizie.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MC ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, ca organ de administrare la data efectuarii controlului, a efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SA, din punct de vedere al TVA, pentru perioada 01.06.2008-31.12.2008, urmare reanalizarii dispuse de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF prin decizia nr. , pentru TVA in suma de Y1 lei si pentru accesoriile aferente in suma de Y2 lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-MC , prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MC s-au stabilit urmatoarele:

- TVA	Y1 lei
- accesorii aferente TVA	Y2 lei

3.1. Referitor la TVA in suma totala de Y1 lei

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MC nr. , Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGSC a reverificat TVA in suma de Y1 lei, pentru perioada 01.06.2008-31.12.2008, avand in vedere considerentele din decizia nr. emisa de DGSC.

3.1.1. Cu privire la TVA deductibila in suma de Y11 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii de punere la dispozitie de personal, in baza unor contracte de prestari servicii, in conditiile in care aceste servicii nu au fost furnizate de societati autorizate si nu a fost demonstrata necesitatea si efectuarea in folosul operatiunilor taxabile ale societatii

In fapt, in anul 2008, societatea a dedus TVA in suma de lei din facturi fiscale emise de SC HB SRL, in baza contractului de prestari servicii nr.1/01.06.2001 si TVA in suma lei din facturi fiscale emise de SC F SRL, in baza contractului de prestari servicii nr.1/01.06.2001, reprezentand punere la dispozitia beneficiarului, de catre prestatori, de forta de munca specializata sau nespecializata in efectuarea anumitor operatiuni necesare beneficiarului.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MC nr. s-a stabilit ca documentele prezentate de societate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor si necesitatea efectuarii acestora, in scopul operatiunilor taxabile, respectiv: situatii de lucrari, rapoarte de activitate detaliate cu privire la serviciile prestate, numele si prenumele persoanelor desemnate sa presteze serviciul, data, durata, locul operatiunii, descrierea operatiunii, motivul si necesitatea solicitarii acestor servicii.

Inspectia fiscala precizeaza ca nu a putut verifica operatiunile din punct de vedere al punerii in executare a contractelor de prestari servicii incheiate cu cele doua societati.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, sumele facturate de cele doua societati prestatoare inregistrate in venituri reprezinta, in fapt, refacturari de cheltueili cu personalul pus la dispozitie de furnizori si dispozitiile profitul obtinut de SC X SA nefiind destinate in folosul operatiunilor taxabile, in conformitate cu art.145 alin.(1) si alin.(2) si art.146 alin.(1), coroborate cu art.134¹ si art. 134² din Codul fiscal.

In drept, in ceea ce priveste regimul deducerilor si exigibilitatea taxei, pentru perioada verificata, in speta sunt aplicabile prevederile art. 126, art.134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. Operatiuni impozabile:

(...)

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140 (...)"

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt** serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si **alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar**".

"Art. 134². Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

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

"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 in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, 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**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(...)

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil.** In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare

referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor achizitiilor persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii

acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SA nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului deducere a TVA aferenta unor servicii de punere la dispozitie de forta de munca, in baza unor contracte de prestari servicii, motivat de faptul ca pentru sumele facturate de SC HB SRL si de SC F SRL in anul 2008, societatea nu a facut dovada prestarii efective a serviciilor si necesitatii efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile, conform dispozitiilor legale referitoare la TVA din Codul fiscal.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele aspecte:

1. Conform contractelor de prestari servicii incheiate la data de 01.06.2001 cu SC HB SRL si de SC F SRL, in calitate de prestatori si SC X SA, in calitate de beneficiar, cele doua societati prestatoare se obliga sa puna la dispozitia beneficiarului forta de munca specializata si nespecializata, remuneratia pentru prestatie fiind in functie de realizarile obtinute, stabilite in conformitate cu contractul colectiv de munca al beneficiarului si cu celelalte reguli interne existente.

Prin contractele incheiate nu au fost stabilite clauze referitoare la valoarea acestora, termene de executie si tarife percepute.

2. Din corespondenta purtata intre prestatori si beneficiar, respectiv adrese, pontaje, rapoarte rezulta ca:

- in perioada ianuarie 2008-august 2008, SC F SRL a pus la dispozitia SC X SA personal pentru realizarea productiei (rectificator, frezor, lacatus, forjor, mecanic masini, electrician, zugrav, vopsitor, controlor CTC, maistru, inginer etc.), in numar de 108 persoane, repartizate pe luni astfel: ianuarie - 37; februarie - 2; martie - 0; aprilie - 0; mai - 0; iunie - 0; iulie - 0; August - 0;

- in perioada ianuarie 2008-august 2008, SC HB SRL a pus la dispozitia SC X SA personal administrativ, TESA, tehnic, economic, de conducere (controlori poarta, liftieri, soferi, administrator, secretar dactilograf, programator, tehnician, supraveghetor paza, contabil, economisti, ingineri etc.), in numar de 39 persoane, repartizate pe luni astfel: ianuarie - 48; februarie - 12; martie - 8; aprilie - 8; mai - 8; iunie - 8; iulie - 8; August - 8.

3. Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MC s-au retinut urmatoarele:

- potrivit datelor din bilantul contabil aferent anului 2008, SC X SA a inregistrat un numar de 225 salariatii, iar in statele de salarii inregistrate la ITM pe perioada ianuarie - august 2008 se regasesc persoane angajate in meseriile si functiile mentionate in listele puse la dispozitie de prestatori;

- veniturile din vanzarea produselor finite obtinute in anul 2008 au inregistrat o descrestere fata de anul 2007, astfel: 2007 - lei; 2008 - lei;

- din rapoartele privind structura cheltuielilor cu personalul pus la dispozitie de SC HB SRL si de SC F SRL care au stat la baza emiterii facturilor, sumele inscrise in facturi reprezinta: fond de salarii inregistrat pentru salariatii pusi la dispozitia SC X SA; cheltuieli cu contributiile sociale; tichete de masa acordate salariatilor; cheltuieli de deplasare; cheltuieli cu chiriile, utilitati etc.; marja de profit reprezentand profitul

obtinut de SC X SA, urmare punerii la dispozitie de personal de catre cele doua societati.

4. Ulterior finalizarii controlului si prezentarii concluziilor inspectiei fiscale din data de 17.01.2012, prin adresa nr.4/18.01.2012, societatea mentioneaza ca depune "clarificarile necesare la constatarile din documentul mai sus amintit, asa cum sunt prezentate in adresele nr. 2/18.01.2011, referitor la SC F SRL (520 file) si nr. 3/18.01.2011 cu privire la SC HB SRL (620 file).

Cu adresa nr.2/18.01.2012 s-a depus un set de documente (anexele 1-8) privind relatia dintre SC X SA si SC F SRL, cuprinzand: regulament de organizare si functionare si regulament de ordine interioara al SC X SA; organigrama SC X SA; grafic cu cifra de afaceri, vanzari, export; lista salariatilor pusi la dispozitie incepand cu 01.01.2008 (rectificator, frezor, strungar, lacatus, forjor, maistru etc.); documente specifice activitatii de productie (program de incarcare pe salariati, repere, nr. Bucati), fise tehnologice, schite, desene; contracte/comenzi emise de/catre SC X SA; bonuri de consum-predare-transfer-restituire; fise de post si contracte individuale de munca cu salariati ai SC X SA si ai SC F SRL; foaie colectiva de prezenta (ianuarie 2008).

Cu adresa nr.3/18.01.2012 s-a depus un set de documente (anexele 1-7) privind relatia dintre SC X SA si SC HB SRL, respectiv: lista salariatilor pusi la dispozitie incepand cu 01.01.2008 (tehnician, inginer, economist, controlor-poarta, liftier, paza, sofer, administrator, frezor, strungar, lacatus, forjor, maistru etc.); facturi de achizitie/livrare de la furnizori/catre clienti; fise predare-primire a postului; foi colective de prezenta cu salariatii SC X SA, pe perioada ianuarie 2008-august 2008; instructaje periodice; lista salariatilor ai SC HB SRL angajati la SC X SA; fise de post si contracte individuale de munca cu salariati ai SC X SA si ai SC HB SRL; contracte/comenzi emise de/catre SC X SA; situatii vanzari produse.

5. Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au considerat ca documentele prezentate nu justifica prestarea efectiva a acestor servicii de catre cei doi furnizori, urmare contractelor de punere la dispozitie de personal incheiate in baza carora au fost emise facturile fiscale, respectiv nu s-a demonstrat necesitatea efectuarii serviciilor prin rapoarte de activitate detaliate, care sa furnizeze informatii referitoare la persoanele care au realizat aceste activitati si au concluzionat ca nu se pot verifica operatiunile din punct de vedere al punerii in executare a acestor contracte.

6. Prin contestatia formulata, societatea sustine ca au fost indeplinite toate conditiile impuse de prevederile legale privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv art.134¹, art.134², art.145 si art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a fost justificata prestarea serviciilor cu documente justificative, respectiv cu facturi intocmite conform art.155 din Codul fiscal.

7. Prin decizia nr. emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor privind solutionarea contestatiei inregistrata la DGSC sub nr. , formulata impotriva deciziei de impunere nr. F-S4 emisa de AFP sector 4, care a vizat si TVA in suma de lei dedusa din facturi emise de SC HB SRL si TVA in suma de lei dedusa din facturi emise de SC F SRL s-au retinut urmatoarele:

“(...) din documentele prezentate rezulta ca cele doua societati prestatoare au pus la dispozitia SC X SA forta de munca calificata, precum si faptul ca drepturile banesti ale acestora au fost achitate prestatorilor angajatori, dar *nu rezulta necesitatea acestor servicii, respectiv motivul pentru care societatea contestatoare a apelat la serviciile de punere la dispozitie de forta de munca specializata de catre alte doua societati prestatoare.*

(...) nu rezulta daca in perioada ianuarie-august 2008 societatea a desfasurat un volum de activitate mai mare decat in alte perioade, respectiv daca a crescut numarul de comenzi, daca societatea si-a extins activitatea, etc. si nu rezulta daca, ca urmare a utilizarii fortei de munca puse la dispozitie de prestatori si a fortei de munca proprii, veniturile realizate au fost mai mari decat cele realizate in perioade anterioare.”

Referitor la argumentele invocate de SC X SA in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

1. In ceea ce priveste invocarea indeplinirii conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere:

Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta** pentru a demonstra realizarea de operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii** in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

2. Invocarea dreptului de deducere a TVA din facturile emise de furnizori, in virtutea faptului ca "*necesitatea solicitarii de personal s-a datorat obiectivului general al SC X SA de a furniza produse la nivelul standardelor europene, ceea ce a condus cresterea productivitatii muncii, a volumului productiei si la extinderea activitatii*" si a prestarii efective a serviciilor nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

A. Conform contractelor din data de 01.06.2001 intitulate generic "contracte de prestari servicii", incheiate intre SC HB SRL si SC F SRL, in calitate de prestatori si SC X SA, in calitate de beneficiar, cele doua societati prestatoare se obliga sa puna la dispozitia beneficiarului forta de munca specializata si nespecializata pentru efectuarea anumitor operatiuni, potrivit clauzelor contractuale remuneratia pentru prestatiile efectuate fiind "*in functie de realizarile stabilite in conformitate cu contractul colectiv de munca al beneficiarului si cu celelalte reguli interne*", fara inasa

sa contina clauze privind valoarea contractelor, termenele de executie si tarifele percepute.

B. Atat din constatarile si concluziile organelor de inspectie fiscala din cadrul DGMC, materializate in RIF nr. F-MC , care a avut in vedere aspectele dispuse de organele de solutionare din cadrul DGSC prin decizia nr. privind analiza necesitatii utilizarii serviciilor de punere la dispozitie de forta de munca in scopul realizarii de operatiuni taxabile, cat si din documentele care se regasesc in dosarul nu rezulta in ce masura, in perioada analizata, aceste servicii au condus la imbunatatirea si la extinderea activitatii, la cresterea volumului comenzilor si a productiei, respectiv a veniturilor, asa cum sustine prin contestatia formulata.

Dimpotriva, asa cum s-a retinut prin raportul de inspectie fiscala:

- conform foilor de pontaj prezentate organelor de inspectie fiscala, in perioada ianuarie-iunie 2008, numarul salariatilor pusi la dispozitia SC X SA de cele doua societati s-a redus de la o luna la alta, respectiv: pentru salariatii pusi la dispozitie de SC F SRL, de la 37 persoane in ianuarie 2008 la 0 persoane in august 2008; pentru salariatii pusi la dispozitie de SC HB SRL, de la 48 persoane in ianuarie 2008 la 8 persoane in august 2008 nefiind justificate argumentele privind punerea la dispozitie de personal ca urmare a cresterii numarului de comenzi la export;

- din verificarea, prin sondaj, a comenzilor prezentate s-a constatat ca acestea reprezinta in mare parte, comenzi cu termene de livrare imediata, ceea ce presupune livrarea produselor finite aflate pe stoc;

- in statele de salarii inregistrate la ITM pe perioada ianuarie - august 2008 se regasesc persoane angajate in meseriile si functiile mentionate in listele puse la dispozitie de prestatori, ceea ce nu justifica motivatia privind angajarea de forta de munca specializata; mai mult, s-a constatat ca, salariatii pusi la dispozitie de SC HB SRL si de SC F SRL au fost initial angajati in functii de baza la SC Hesper SA, ulterior transferati la SC HB SRL si la SC F SRL si, in final, reangajati la SC X SA;

- veniturile din vanzarea produselor finite obtinute de societate au inregistrat o descrestere in anul 2008 fata de anul 2007, de la lei la lei;

- rapoartele prezentate ca justificare a sumelor care au stat la baza emiterii facturilor prezinta structura cheltuielilor cu personalul pus la dispozitie de SC HB SRL si de SC F SRL, respectiv: fond de salarii inregistrat pentru salariatii pusi la dispozitia SC X SA; cheltuieli cu contributiile sociale; tichete de masa acordate salariatilor; cheltuieli de deplasare; cheltuieli cu chirii, utilitati etc.; marja de profit reprezentand profitul obtinut de SC X SA, urmare punerii la dispozitie de personal de catre cele doua societati si nu rapoarte privind activitatile desfasurate de personalul pus la dispozitie.

C. Documentele prezentate cu adresa nr. 2/18.01.2011, referitor la relatia dintre SC X SA si SC F SRL si cu adresa nr. 3/18.01.2011, referitor la relatia dintre SC X SA si SC HB SRL, depuse urmare prezentarii concluziilor inspectiei fiscale si care sunt considerate de contestatara ca fiind in masura sa justifice dreptul de deducere a TVA din facturile emise de cei doi prestatori sunt reprezentate, in proportie insemnata, de corespondenta purtata intre contestatara si cele doua societati prestatoare, de contracte individuale de munca ale personalului angajat la SC X SA si la cele doua societati, pontaje, fisele posturilor salariatilor, bonuri de consum, comenzi etc., inscrisuri care nu sunt de natura sa clarifice aspectele

constatate de inspectia fiscala cu privire la justificarea necesitatii serviciilor contractate si nici sa demonstreze in ce masura aceste au condus la imbunatatirea si la extinderea activitatii, la cresterea volumului comenzilor si a productiei, respectiv a veniturilor, asa cum pretinde contestatara.

Potrivit dispozitiilor legale sus citate, prestarile de servicii se analizeaza in functie de datele cuprinse in contractul/contractele de prestari referitoare la prestatori, termene de executie, tarife, valoarea totala a contractului/contractelor, pe baza documentelor justificative care atesta prestarea efectiva si necesitatea efectuarii acestora in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Se retine ca, societatea nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor si necesitatea efectuarii acestora, in temeiul contractelor incheiate, de catre salariati pusi la dispozitie de cele doua societati, respectiv situatii de lucrari/rapoarte de activitate detaliate, care sa furnizeze informatii cu privire la activitatile desfasurate de respectivii salariati, data si locul de desfasurare, precum si modul in care s-au materializat acestea in folosul operatiunilor taxabile ale contestatarei.

Asa cum s-a retinut si prin decizia nr. emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor privind solutionarea contestatiei inregistrata la DGSC sub nr. privind TVA in suma de Y11 lei, dedusa din facturile emise de SC HB SRL si de SC F SRL pentru prestatiile efectuate, neacceptata la deducere de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 4, ce face si obiectul prezentei contestatii, din documentele prezentate nu a rezultat necesitatea prestarii serviciilor si motivul pentru care a apelat la serviciile de punere la dispozitie de forta de munca de catre cei doi prestatori, precum si daca acestea au condus la cresterea volumului de activitate, a numarului de comenzi, a veniturilor realizate, extinderea activitatii.

Se retine ca, la prezenta verificare, organele de inspectie fiscala nu au motivat neacordarea dreptului de deducere a TVA prin lipsa documentelor justificative privind inregistrarea sumelor facturate, respectiv existenta facturilor fiscale, contrar sustinerilor contestatarei, ci lipsa justificarii necesitatii prestarii serviciilor, respectiv motivul pentru care societatea a apelat la serviciile de punere la dispozitie de personal.

Or, asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

In ceea ce priveste dreptul legal al celor doua societati privind punerea la dispozitie de personal, in speta devin incidente prevederile Hotarârii Guvernului nr. 938/2004 din 10/06/2004 privind conditiile de înfiintare si functionare, precum si procedura de autorizare a agentului de munca temporara, in vigoare la data efectuarii operatiunilor si a Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, potrivit carora:

HG nr.938/2004:

“Art. 2. - (1) Potrivit prevederilor prezentei hotarâri, pot angaja persoane în scopul efectuării unor misiuni de munca temporara în folosul si la solicitarea unui

utilizator, astfel cum este definit la art. 87 alin. (4) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, numai societatile comerciale autorizate.

(2) Salariatul temporar este persoana care îndeplinește condițiile de angajare prevăzute în Legea nr. 53/2003, încadrată la un angajator agent de munca temporară, pus la dispoziție unui utilizator, pe durata solicitată, în vederea îndeplinirii unor anumite sarcini precise și cu caracter temporar.“

“**Art. 3.** - În vederea obținerii autorizației de funcționare ca agenți de munca temporară, societatile comerciale trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

a) sa fie constituite potrivit legii și să aibă prevăzut în actul constitutiv, ca obiect de activitate, "Selectia și plasarea forței de munca"; (...).”

“**Art. 15.** - (1) Agentul de munca temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat temporar, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în forma scrisă.”

(2) Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă, potrivit [art. 90](#) alin. (2) din Legea [nr. 53/2003](#), următoarele:

a) *motivul și scopul pentru care este necesară utilizarea unui salariat temporar;*

b) *termenul misiunii de munca temporară și, dacă este cazul, posibilitatea modificării acesteia;*

c) *caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii de munca temporară și programul de lucru;*

d) *condițiile concrete de muncă;*

e) *echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;*

f) *orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;*

g) *valoarea contractului de care beneficiază agentul de munca temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;*

h) *obligatia utilizatorului de a efectua instructajul de sănătate și securitate a muncii.”*

Codul muncii:

“**Art. 88.** - Un utilizator poate apela la agenți de munca temporară doar pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar, denumită misiune de munca temporară, și numai în următoarele cazuri:

a) pentru înlocuirea unui salariat al cărui contract individual de muncă este suspendat, pe durata suspendării;

b) pentru prestarea unor activități cu caracter sezonier;

c) pentru prestarea unor activități specializate ori ocazionale.”

Astfel, se rețin afirmațiile contradictorii ale contestatelor care, pe de-o parte invocă faptul că obiectul contractelor încheiate cu cele două societăți “a fost de punere la dispoziție de forță de muncă specializată și nu de prestare a unor activități pentru care să fie necesară dovada prestării serviciului prin prezentarea de rapoarte de lucru, situații de lucrări”, iar pe de altă parte nu prezintă nicio dovadă din care să reiasă că punerea la dispoziție de personal a fost făcută de societăți constituite în acest sens, care să aibă prevăzut în actul constitutiv, ca obiect de activitate, "Selectia și plasarea forței de munca", în baza unor contracte de punere la dispoziție care să cuprindă, între altele: *motivul și scopul pentru care este necesară utilizarea unui salariat temporar, precum și valoarea contractului de care beneficiază agentul*

de munca temporara si remuneratia la care are dreptul salariatul, asa cum prevad dispozitiile legale mai sus invocate

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, SC X SA nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor servicii, respectiv documente prin care sa demonstreze ca serviciile mentionate in contractele incheiate si in inscrisurile prezentate si facturate de SC HB SRL si de la SC F SRL s-au materializat in realizarea de operatiuni taxabile, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Ca atare, **achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata **"inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere"**, iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)."

Ca atare este nejustificata observatia contestatarei privind neanalizarea si neretinerea corecta a starii de fapt si a modului de derulare a contractelor, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analizarea documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SA nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala si tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - **"(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.**

(...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului

administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de Y11 lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC HB SRL si de la SC F SRL.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru TVA in suma de Y11 lei stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MC .

3.1.2. Cu privire la TVA deductibila in suma de Y12 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de Y12 lei aferenta achizitiei unor servicii reprezentand lucrari de igienizare, in conditiile in care societatea probeaza efectuarea acestor lucrari cu procese verbale de receptie specifice unor lucrari de constructii

In fapt, in luna decembrie 2008, societatea a dedus TVA in suma de Y12 lei din factura fiscala nr. /17.12.2008 emisa de SC SE SRL reprezentand lucrari igienizare, in valoare totala de T lei, necompletata la rubrica “cumparator” cu datele de identificare ale cumparatorului.

Societatea a anexat, in copie, aceeasi factura completata la rubrica cumparator cu datele datele de identificare, fiind aplicata semnatura si stampila furnizorului, cu mentiunea “conform cu originalul.”

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MC nr. nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de Y12 lei, pe motiv ca nu au fost respectate prevederile art.146 alin.1 lit.a, art.155 alin.5 lit.e si art.159 alin.1 din Codul fiscal, cu privire la intocmirea si corectarea facturilor.

Organele de inspectie fiscala au invocat faptul ca, factura corectata prezentata urmare reverificarii dispuse de DGSC, ce face obiectul prezentei contestatii nu respecta dispozitiile legale privind corectarea facturilor fiscale si faptul ca nu s-a putut stabili daca au fost corectate toate cele trei exemplare ale facturii.

In drept, potrivit art.145, art.146, art.155 si art.159 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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 in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, 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**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...].

“**Art.155** (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

(...);

e) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz; (...).”

“**Art. 159.** - (1) Corectarea informatiilor înscrise în facturi sau în alte documente care tin loc de factura se efectueaza astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis catre beneficiar, acesta se anuleaza si se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continând informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numarul si data documentului corectat.”

Prin urmare, se retine dreptul contribuabililor de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate *numai daca sunt efectuate in beneficiul firmei si daca sunt destinate realizarii operatiunilor supuse TVA*; pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul contribuabililor este nedeductibila.

Totodata nu se accepta deducerea TVA din facturi care nu sunt completate cu toate datele de identificare si care nu sunt corectate conform normelor legale sus citate.

In speta, urmare reverificarii efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC s-a stabilit faptul ca, desi factura nr. , in valoare de T lei, din care TVA in suma de Y12 lei a fost corectat la rubrica “cumparator” si prezentata inspectiei fiscale, cu mentiunea “in original” nu au fost respectate dispozitiile legale privind corectarea facturilor si nu s-a putut stabili daca au fost corectate toate cele trei exemplare ale facturii.

Se retine faptul ca, desi factura a fost corectata si prezentata inspectiei fiscale, societatea a justificat executarea *lucrarilor de igienizare* cu doua procese verbale de receptie din data de 18.12.2008 necompletate cu datele de identificare ale prestatorului si nestampilate reprezentand: modernizare incinta centrala termica, vestiar la atelierul Debitare, hol acces la pavilionul conducere si in care se regasesc lucrari specifice de constructii: zidarie, glet, vopsitorie, turnat sapa, montat faianta, gresie etc.

Prin urmare, nu pot fi retinute argumentele societatii privind dreptul de deducere a TVA, justificata cu dovada achitarii facturii si a completarii acesteia in timpul controlului si prestarea efectiva a serviciului justificata cu procese verbale de receptie a lucrarii, in conditiile in care nu se poate face legatura intre sumele facturate (lucrari de igienizare) si documentele prezentate pentru justificarea acestora (modernizare centrala termica, vestiar, hol acces) si daca lucrarile executate au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de Y12 lei dedusa din factura fiscala nr. .

3.2. Referitor la accesorii aferente TVA de plata in suma de Y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA pentru care s-a dispus respingerea contestatiei

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-MC , i s-au comunicat societatii accesorii in suma de Y2 lei, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de Y1 lei, calculate pentru perioada 25.07.2008-31.05.2011.

Prin contestatia formulata, societatea nu aduce niciun argument si nu depune niciun document cu privire la accesoriile contestate, singura motivatie fiind nedatorarea debitului.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119 si art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“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.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.”

Potrivit Codului de procedura fiscala, republicata, modificata prin OUG nr.39/2010:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

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

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza

începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorărilor/dobânzilor de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept ***accessorium sequitur principalae***.

Intrucât în sarcina contestatarii a fost stabilită o diferență de TVA pentru care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, urmează a se respinge contestația și pentru majorări/dobânzi de întârziere în suma totală de Y2 lei aferente TVA stabilită suplimentar de plată în suma de Y1 lei, în conformitate cu cele reținute la pct. 3.1. din prezenta decizie.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11 alin. (1), art.126, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146, art.155 și art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.2, art.3 și art.15 din HG nr.938/2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, art.88 din Legea nr.53/2003 - Codul muncii, art.105, art.119, art.120, art.213 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SA pentru TVA nedeductibilă în suma de Y1 lei și pentru accesorii aferente în suma de Y2 lei stabilite prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC emisă de organele fiscale din cadrul DGAMC.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.