

DECIZIA nr. 352 / 20.05.2013
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/27.02.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 3 - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/27.02.2013, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/27.02.2013, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, CV nr. , sc. , et. , ap. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 3 sub nr. x/**31.01.2013**, completata cu adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 3 sub nr. x/22.02.2013, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 /28.12.2012 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice sector 3, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 /28.12.2012, comunicata in data de **03.01.2013**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) 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 SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. F-S3 /28.12.2012 si prin adresa de completare a contestatiei privind neacceptarea la deducere a TVA in suma de y lei, SC X SRL mentioneaza ca TVA pentru facturile nr. - emise in perioada august 2010-decembrie 2012 s-a dedus in baza contractelor de prestari servicii din data de 30 iunie 2010 si din data de 1 ianuarie 2011, a proceselor verbale privind pretul documentatiilor si a documentatiei pentru dezvoltarea afacerilor (Anexele 1-4).

Contestatarul mentioneaza ca, prin adresa nr. x/10.12.2012 a explicat ca potrivit Ordinului nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor HG nr.831/1997 nu avea obligatia sa intocmeasca comenzile catre SC EP SRL.

In drept, societatea considera ca potrivit art. 134¹ alin.7 din Codul fiscal avea dreptul de deducere a TVA in baza altor documente similare (anexele 3 si 4), motiv pentru care contesta art.134¹ alin.7 din Codul fiscal convocat in decizia de impunere nr. F-S3 /28.12.2012 si in RIF nr. F-S3 /28.12.2012 privind solicitarea situatiei de lucrari/rapoartelor de lucru, numar de ore lucrate, modalitate de calcul a tarifelor stabilite pentru serviciile facturate, acestea fiind stipulate clar in contract.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 /28.12.2012, Administratia Finantelor Publice sector 3 a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 /28.12.2012, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de lei
- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y+1 lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de lei
- Accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2007 si are CUI .

Obiectul de activitate principal desfasurat in perioada verificata il reprezinta "activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea" - cod CAEN 7112.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 /28.12.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 01.07.2010-31.12.2011, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa de TVA nr. x/23.01.2012, in suma de t lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 /28.12.2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 /28.12.2012 s-au stabilit obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de y 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, in conditiile in care societatea nu a demonstrat ca au fost efectuate in beneficiul sau si in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv nu a justificat cu documente modul in care s-au materializat aceste servicii, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate

In fapt, in perioada supusa verificarii, SC X SRL a dedus TVA in suma de y lei aferenta facturilor nr. - nr. emise de SC EP SRL in perioada iulie 2010-decembrie 2011, reprezentand servicii de "Realizare Documentatii cf. Contract."

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 /28.12.2012 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii in

suma de y lei, in conformitate cu art.134¹ alin.7 si art.145 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

In drept, in conformitate cu prevederile art.126, art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

[...]

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)."

"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.

(7) **Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate** sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari. Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an.

"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) [...]."

Normele metodologice:

"45 (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, **cumulativ, urmatoarele conditii**: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile 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** cu documente **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 si pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau pentru care nu se justifica in ce au constat respectivele servicii.

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 hotărâre).

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 achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare 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.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor de prestari servicii emise de SC EP SRL, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

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

1. SC X SRL, in calitate de client a incheiat cu SC EP SRL, in calitate de furnizor, urmatoarele contracte:

- contractul pentru producerea de documentatii, fara numar, din data de 30.06.2010, pe o perioada de 6 luni incepand cu data de 1 iulie 2010;
- contractul pentru producerea de documentatii, fara numar, din data de 01.01.2011, pe o perioada de 12 luni incepand cu data de 1 ianuarie 2011.

Conform pct.1 din contracte <<SC EP SRL trebuie sa produca documentatii pentru dezvoltarea afacerilor asa cum este descris mai jos. EP SRL accepta numirea conform termenilor si conditiilor stabilite in acest contract.>>

La punctul 4 din contracte se stipuleaza: "Remuneratia pentru producerea documentelor intocmite de catre furnizor va fi platita pe baza setului de grafice negociate intre parti, la care se aplica TVA. Se considera ca fiecare documentatie care va fi produsa are grade diferite de dificultate, niveluri diferite de cercetare a informatiilor care sunt necesare, implica diferite complexitati ale scrierii tehnice si astfel valoarea acestor documentatii trebuie sa fie analizata si negociata de la caz la caz."

In anexa 1 la contracte se mentioneaza:

Rezultatele si livrabilele care fac obiectul contractului vor include cele ce urmeaza, dar nu doar acestea:

- Documentatiile legate de oferte in Romania sau oriunde altundeva pe plan international. Documentele vor fi produse in conformitate cu cerintele particulare ale fiecărei oferte anume.
- Intocmeste si compileaza Propuneri, Exprimari ale interesului, Tabele de evaluare experti, Cotatii si Oferte pentru Ofertele lui X din Romania si - la cerere - alte tari in care preia initiativa.
- Ajuta prin intocmirea documentatiilor si prin compilarea Propunerilor, Exprimarilor de interes, Tabelelor de evaluare experti, Cotatiilor si Ofertelor pentru Ofertele lui X din Romania si - la cerere - alte tari.
- Sprijineste la producerea diferitelor documente - la cerere - pregatirea ofertelor din alte tari/regiuni.
- Orice alte documentatii posibile legate de acestea convenite intre Companie si Furnizor.

2. Totodata, contractele sunt insotite de urmatoarele documente privind facturile emise:

* Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor din data de 2 iulie 2010 privind justificarea facturilor nr. x/30.07.2010 si nr. x/03.09.2010 privind:
- propunere tehnica pentru supravegherea lucrarilor de drumuri AMS facute in Belmopan, Belize, cu deplasare la Orange Walk si Corozal Belize (...);
- documentatie EOL in limba franceza care va fi folosita pentru oportunitatile urmatoare (...).

* Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor din data de 31 august 2010 privind justificarea facturilor nr.x/18.10.2010 si nr.x/01.11.2010 privind:
- propunere tehnica pentru supravegherea lucrarilor de reabilitare pe RN3 drumul principal Hinche-Saint Raphael-Barriere Battant Haiti (...)

* Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor din data de 15 nov 2010 privind justificarea facturilor nr. x/10.01.2011 si nr. x/25.02.2011 privind:
- propunere tehnica pentru servicii si consultanta pentru pregatire a proiectului si EMP pentru lucrarile de reabilitare drumuri AF2-LR1P pe anul 2011, Armenia (...)
- proiect de urgenta pentru regiunile afectate de conflicte (CARE), Sri Lanka (...).

* Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor din data de 03 ianuarie 2011 privind justificarea facturilor nr. x/07.01.2011 si nr.x/08.01.2011 privind:
- propunere tehnica pentru "Europe Aid/128785/D/SER/Tr-Lot-3/Supravegherea constructiei pentru Firat TDZ, Turcia" (...)
- propunere tehnica pentru supravegherea construirii proiectului de imbuntatire a transportului subregional (STEP)
- propunere tehnica pentru supravegherea lucrarilor de drumuri AMS din Belmopan, Belize, cu deplasare la Orange Walk si Corozal Belize (...)

* Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor din data de 26 februarie 2011 privind justificarea facturilor nr.x/04.04.2011, nr.x/06.05.2011, nr.x/09.06.2011 si nr.x/20.07.2011 privind:
- propunere tehnica pentru servicii de consultanta de supraveghere de santier pentru lucrari civile - 5 cladiri judectoresti, Romania (...);
- propunere tehnica pentru proiectul de credit al Primariei mun. Sf. Gheorghe: sprijin pentru implementare si supraveghere inginerie pentru investitia in sectorul drumurilor urbane si contractare de intretinere drumuri pe baza de executie asociata, Romania (...).

* Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor din data de 10 mai 2011 privind justificarea facturii nr.x/01.08.2011 privind:
- exprimare de interes pentru supravegherea lucrarilor de reparatie a drumurilor nationale (RN2 si RN4), Haiti (...).

* Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor din data de 10 august 2011 privind justificarea facturii nr.x/14.12.2011 privind:
- raspunsuri de clarificare pentru Oferta "Europe Aid/128785/D/SER/Tr-Lot-3/Supravegherea constructiei pentru Firat TDZ, Turcia" (...);
- metodologia tehnica pentru oferta Asistenta tehnica pentru angajator pentru implementarea proiectului "Construirea rutei ocolitoare Brasov", Romania (...);

- exprimare de interes pentru oferta "Gestionarea drumurilor urbane Buzau, Romania" (...);

- tabel evaluare experti pentru oferta "Supravegherea legaturii ramase de-a lungul Coridorului X la nivelul Autostrazii - Tronsonul Demir Kapjia - Smokvica" (...).

* Procese verbale de predare-primire aferente minutelor, anexate fiecarui proces verbal sus mentionat prin care se confirma ca documentatia transmisa este conforma cu cerintele clientului si termenele de transmitere au fost respectate.

3. Fata de aspectele constatate si in vederea stabilirii modului de derulare a contractului incheiat si a utilizarii serviciilor achizitionate de la SC EP SRL in scopul realizarii de operatiuni taxabile, prin adresele nr. x/05.12.2012 si nr. x/21.11.2012, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prezentarea documentelor justificative care au stat la baza serviciilor facturate, respectiv: facturi, contracte, comenzi, situatii de lucrari/rapoarte de lucru.

Prin adresele inregistrate la AFP sector 3 sub nr. x/10.12.2011 si sub nr. x/26.11.2012, societatea a transmis facturile, contractele, precum si documentele intitulate procese verbale ale contractului privind pretul documentatiilor si procese verbale de predare-primire aferente minutelor incheiate, considerand ca acestea reprezinta situatii de lucrari/rapoarte de lucru care au stat la baza emiterii facturilor si care justifica prestarea serviciilor de catre SC EP SRL, iar in ceea ce priveste comenzile transmise catre furnizor mentioneaza ca acestea nu sunt necesare intrucat prestarile au la baza un contract.

Intrucat in urma analizarii documentelor depuse, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea nu indeplinesc conditiile pentru a fi considerate documente justificative (situatii de lucrari/rapoarte de lucru), deoarece nu furnizeaza informatii privind natura serviciului prestat, consumul de materiale si manopera, costurile aferente care sa justifice prestarea serviciilor, prin nota explicativa din data de 10.12.2012 au resolicitat societatii explicatii privind modul de derulare a contractului incheiat si de utilizare a serviciilor achizitionate de la furnizorul serviciilor si documentele care au stat la baza facturilor emise de SC E P SRL.

Prin nota explicativa, imputernicitul legal al societatii precizeaza urmatoarele:

A. In ce priveste modul de derulare a contractului incheiat si de utilizare a serviciilor achizitionate: "Documentatiile produse de (...) SC E P SRL (...) sunt folosite de X SRL care le vinde mai departe in mod competitiv catre X International Ltd (in calitate de beneficiar final)" si care "utilizeaza documentatia mentionata mai sus pentru participarea in oferte internationale si in activitatile de dezvoltare a afacerilor din intreaga lume." (...) Urmare a serviciilor de inalta specializare oferite de E P SRL, X SRL a fost capabila sa vanda documentatii de dezvoltare a afacerilor catre X International Ltd (UK), (...), ceea ce a dus la castigarea si semnarea urmatoarelor contracte de consultanta internationale (semnate de X International Ltd - UK):

- Europeaid/x/D/SER/Tr-Lot-3/Supervizarea constructiei pentru Firat TDZ, Turcia - valoarea contractului semnat x euro;
- Supervizarea lucrarilor de drumuri AMS facute in Belmopan, Belize, cu deplasare la Orange Walk si Corozal Belize - valoarea contractului semnat x euro;

- Actualizare proiect, studiu de fezabilitate, studiu de evaluare a impactului asupra mediului si Documentati de licitatie pentru drumul Balti-Sarateni, Republica Moldova - valoarea contractului semnat x USD;
- Servicii si consultanta pentru pregatirea proiectului si EMP pentru lucrarile de reabilitare drumuri, Armenia - valoarea contractului semnat x USD.

B. In ce priveste documentele ce au stat la baza emiterii facturilor: "(...) datorita specificitatii si naturii afacerii de consultanta in inginerie, documentatia produsa de SC EP SRL si folosita (...) de beneficiarul final X International Ltd (UK) a fost principalul element cheie pentru castigarea si incheierea de noi contracte (...). Am inaintat deja (...) anexele care au stat la baza facturilor emise de SC EP SRL pentru servicii (copii ale Proceselor verbale ale Contractului privind pretul documentatiilor si ale Proceselor verbale pentru livrarea documentatiei solicitate)."

4. Prin contestatia formulata, SC X SRL invoca prevederile OMFP nr.29/2003 privind aplicarea HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelului si continutului formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a Normelor metodologice de aplicare pentru serviciile prestate si considera ca are dreptul de deducere a TVA in baza altor documente similare, conform art. 134^M alin.7 din Codul fiscal (anexele 3 si 4), motiv pentru care considera ca informtiile si documenetele solicitate de inspectia fiscala (situatii de lucrari/rapoarte de lucru, tarife) sunt stipulate clar in contract.

In sustinerea contestatiei, societatea depune un set de documente, anexe ale minutelor incheiate intre parti, identificate de contestatara ca documentatie pentru dezvoltarea afacerilor (anexa 4), cea mai mare parte redactate in limba engleza, nesemnate si nestampilate, vizand aceleasi obiective la care se face referire in procesele verbale ale contractelor privind pretul documentatiilor anexate ca justificare a facturilor.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL 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 ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza 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 si in beneficiul persoanei impozabile.

2. Invocarea dreptului de deducere a TVA prin justificarea prestarii efective a serviciilor, avand la baza "*alte documente similare*" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

A. Obiectul contractelor incheiate in data de 30.06.2010 si in data de 01.11.2011, fara numar, intitulate generic "contracte pentru producerea de documentatii" este unul cu caracter general, constand in "producerea de documentatii pentru dezvoltarea afacerilor" pentru care este prevazuta o remuneratie platita "pe baza setului de grafice negociate intre parti", la care se adauga TVA, fara referire concreta la obiectivele urmarite in cadrul desfasurarii acestor activitati, asa cum sustine societatea, iar la rubrica "Denumire" din facturile emise de furnizor se mentioneaza ca serviciile constau in "Realizare documentatii cf. Contract", cu mentiunea "detaliere in anexa la factura."

B. Din documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale ca justificare a serviciilor facturate de SC EP SRL prin facturile nr. - nr. , anexate in sustinerea cauzei, intitulate "Proces verbal al Contractului privind pretul documentatiilor" rezulta urmatoarele:

- sumele facturate prin facturile nr.x/30.07.2010, nr.x/03.09.2010, nr.x/18.10.2010, nr.x/01.11.2010, nr.x/10.01.2011, nr.x/25.02.2011, nr.x/07.01.2011, nr.x/08.01.2011, nr.x/01.08.2011 si nr.x/14.12.2011 reprezinta servicii in legatura cu obiective situate in afara teritoriului Romaniei, precum: *Belmopan, Belize, cu deplasare la Orange Walk si Corozal Belize, Hinche-Saint Raphael-Barriere Battant Haiti AF2-LR1P pe anul 2011, Armenia, CARE, Sri Lanka, Europe Aid/128785/D/SER/Tr-Lot-3/Firat TDZ, Turcia, Coridorul X la nivelul Autostrazii - Tronsonul Demir Kapjia - Smokvica;*

- sumele facturate prin facturile nr.x/04.04.2011, nr.x/06.05.2011, nr.x/09.06.2011 si nr.x/20.07.2011 si, partial, prin factura nr.x/14.12.2011 reprezinta servicii in legatura cu obiective situate *in Sf. Gheorghe, Brasov Buzau*, cu caracter general, cum ar fi: *propunere tehnica pentru servicii de consultanta de supraveghere de santier pentru 5 cladiri judectoresti, propunere tehnica pentru proiectul de credit al Primariei mun. Sf. Gheorghe, metodologia tehnica pentru oferta privind implementarea proiectului "Construirea rutei ocolitoare Brasov", Romania, exprimare de interes pentru oferta "Gestionarea drumurilor urbane Buzau, fara sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate, resursele umane si materiale folosite, persoanele care au prestat serviciile si calitatea acestora in cadrul societatii furnizoare, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii.*

C. In ceea ce priveste documentatia depusa ca anexa 4 la contestatie, vizand aceleasi obiective la care se face referire in procesele verbale ale contractelor privind pretul documentatiilor anexate ca justificare a facturilor, se retine ca cea mai mare parte a acestui set de documente este redactat in limba engleza sau franceza, nu poarta nicio semnatura si stampila a persoanelor autorizate sa intocmeasca aceste situatii, fiind simple inscrieri ce nu pot constitui documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei, contrar sustinerilor contestatarei.

Or, așa cum s-a arătat anterior, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția declarată (și subiectivă) a acestora de a utiliza achizițiile în scop economic, în vederea desfășurării de operațiuni taxabile.

Se reține faptul că, nici în susținerea contestației, SC X SRL nu depune niciun document care să contrazică aspectele constatate de inspectia fiscală referitoare la necesitatea și oportunitatea efectuării acestor servicii, respectiv documente prin care să demonstreze că serviciile menționate în anexele la contractele încheiate și facturate de SC EP SRL au fost efectiv prestate de reprezentanții acestei societăți **în beneficiul societății contestate**, deși potrivit art.206 și art.213 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate.

Dimpotrivă, din toate documentele prezentate și din explicațiile date în timpul inspectiei fiscale, precum și din înscrisurile anexate în susținerea contestației rezultă că cea mai mare parte a sumelor facturate, respectiv facturile nr.x/30.07.2010, nr.x/03.09.2010, nr.x/18.10.2010, nr.x/01.11.2010, nr.x/10.01.2011, nr.026/25.02.2011, nr.x/07.01.2011, nr.x/08.01.2011, nr.x/01.08.2011 și nr.x/14.12.2011 se referă la servicii prestate în legătură cu obiective care nu sunt situate pe teritoriul României și pentru care nu a făcut dovada refacturării către beneficiarul acestor servicii, iar facturile nr.x/04.04.2011, nr.x/06.05.2011, nr.x/09.06.2011 și nr.x/20.07.2011 și, parțial, factura nr.x/14.12.2011 reprezentând servicii ce vizează obiective situate în România nu sunt justificate cu documente din care să rezulte activitățile concrete și detaliate prin care s-au materializat serviciile prestate, persoanele care au prestat serviciile și calitatea pe care o au acestea în cadrul societății prestatoare, acestea având și ele un caracter general.

Așa cum s-a reținut anterior, achiziția unor servicii în scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficientă pentru asigurarea deductibilității tuturor achizițiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luată în materie de afaceri, care urmărește un scop economic pentru societate este considerată ca fiind realizată și în scop fiscal**, știut fiind faptul că fiscalitatea are (mai ales) și alte rațiuni decât cele ce corespund activității economice reale.

*Ca atare, **achiziția serviciilor "în scopul activității economice" nu este suficientă din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrală, nelimitată și necondiționată a taxei pe valoarea adăugată, așa cum pretinde în esență societatea contestată, căta vreme, chiar și în condițiile în care deducerea inițială a fost exercitată, există prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, în situațiile anume prevăzute de legea fiscală.***

Aplicând cele de mai sus în prezenta speță, se reține că SC X SRL **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovadă, concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate și faptul că acestea au fost efectuate în beneficiul său.**

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 afirmatia contestatarei privind lipsa obligatiei intocmirii documentelor solicitate in timpul controlului, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analiza documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Faptul ca nu au existat justificarile scrise, respectiv rapoarte de activitate care sa poata proba ce servicii au fost prestate efectiv, motivatia societatii vizand dreptul de deducere a TVA in baza altor documente similare prevazute de HG nr.831/1997 este lipsita de orice suport legal, atata vreme cat formularele prevazute de acest act normativ servesc inregistrarii in evidenta financiar-contabila, iar societatea nu a dovedit care sunt "alte documente similare" prevazute de legea fiscala. Mai mult, HG nr.831/1997 a fost aproagata in data de 20.02.2009 prin HG nr.105/2009.

Cata vreme, asa cum reiese si din notele explicative prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)"

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri."

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

In ceea ce priveste contestatarea art.134¹ din Codul fiscal se retine ca, in competenta de solutionare a Serviciului solutionare contestatii nu se afla contestarea dispozitiilor legale.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, 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 y lei dedusa din facturile emise de SC EP SRL.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru suma de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 /28.12.2012.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126, art.134¹, art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 56, art. 65, art.105, art.213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1 si 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 /28.12.2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

