



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Solutionare Contestatii



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr. 316/90/09.03.2015

privind solutionarea contestatiei formulate de SC SRL cu
domiciliul fiscal in sat, CUI RO.....

Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizat de AJFP Caras - Severin prin adresa nr.inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr.cu privire la contestatia formulata de SC SRL.

SC SRL are domiciliul fiscal in sat, CUI RO.....

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., este autentificata cu semnatura administratorului si stampila societatii.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la AJFP Caras-Severin.

Din analiza dosarului contestatiei, se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ca fiind netemeinica si nelegala, avand in vedere urmatoarele **MOTIVE:**

In perioada, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Caras-Severin au efectuat o inspectie fiscala avand ca obiect verificarea impozitului pe profit pentru perioadasi a TVA pentru perioadainspectie in urma careia a fost emis Raportul de inspectie fiscala nr.si Decizia de impunere nr. prin care au fost stabilite suplimentar:

- impozit pe profit in suma delei, cu accesoriile aferente reprezentand dobanzi in suma delei si penalitati de intarziere in suma delei;

- TVA in suma delei cu accesoriile aferente reprezentand dobanzi in sumalei si penalitati de intarziere in suma delei.

Referitor la tranzactiile derulate cu SCSRL

Factura nr.emisa de SCSRL, prin care SC SRL a achizitionat motorina in valoare delei, din care TVA in suma delei (pag. 7 din raportul de inspectie fiscala nr.), s-a efectuat pentru lucrarile executate in perioada iulie-septembrie 2013 la DJ, beneficiar fiind SCSRL - in reorganizare. Intrucat nu dispune de tancuri de depozitare a motorinei, aceasta a ramas depozitata la SCSRL in custodie conform procesului verbal (anexa nr. 1 la contestatie).

Petenta mentioneaza ca dispunea la acea data de utilajele necesare efectuarii lucrarilor asa cum rezulta si din situatia de lucrari anexa la factura nr. 026/17.09.2013 emisa pentru SCSRL si din fisele utilajelor.

Aceasta considera ca in mod nejustificat TVA in suma delei s-a considerat nedeductibila.

Referitor la tranzactiile derulate cu SCSRL

La paginile 10-14, 21 si respectiv anexa nr. 36, pag. 3 ale Raportului de inspectie fiscala nr., se arata ca s-au facut achizitii de la SCSRL in suma totala delei, din care TVAlei, care nu se pot justifica.

Avand in vedere constatările facute de catre specialistii PICCJ - DIICOT, prin „Raportul de constatare tehnico-stiintifica” din data de 15 noiembrie 2014 in Dosarul nr., anexa nr. 2 (paginile de la 1 la 132) la contestatie, suma delei reprezentand TVA, si suma delei, reprezentand impozit pe profit (.....), nu se localizeaza ca prejudiciu la SC SRL, situatia rezultata ca urmare a Raportului de

TVA in suma delei aferenta facturii nr. 2/16.11.2012, s-a considerat nedeductibila, desi factura a fost stornata in data de 20.09.2013, considerandu-se operatiunea ca nereala.

Avand in vedere ca s-a organizat o licitatie publica, prin intermediul unei societati specializate, si s-a achitat si taxa de participare delei, asa cum rezulta si din Procesul verbal nr.incheiat de catre SCP ITSPRL, iar in finalul procesului verbal se precizeaza ca „Adjudecatorul va achita integral pretul delei (echivalentul a 43.850 euro) + TVA, in termen de 60 (saizeci) zile de la data semnarii prezentului proces-verbal de licitatie, sub sanctiunea anularii licitatie”, petenta considera ca in mod nejustificat s-a considerat nedeductibila TVA, iar aplicarea art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este fortata in aceasta situatie.

Petenta precizeaza ca in mod eronat s-a considerand ca operatiunile nu au avut loc, avand in vedere ca bunurile au fost livrate, lucrarile s-au efectuat, au fost facturate si incasate de la beneficiari.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Caras - Severin - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit :

- impozit profit in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;
- TVA in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma delei.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr., contestata de SC SRL, rezulta urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit

Perioada supusa verificarii a fost

In urma verificarii actelor si documentelor puse la dispozitie de catre societate echipei de inspectie fiscala, s-au constatat urmatoarele aspecte care au dus la modificarea bazei de impunere:

Anul 2011

Societatea s-a inregistrat la organul fiscal ca si platitoare de impozit pe profit incepand cu data de 15.04.2011.

La data de 31.12.2011 societatea a inregistrat un sold debitor al contului 121 „Profit si pierdere” in suma delei, ce reprezinta pierdere contabila.

Prin formularul 101 „Declaratia privind impozitul pe profit”, societatea a declarat o pierdere fiscala aferenta anului 2011 in suma delei.

Conform balantei de verificare incheiata la data de 31.12.2011, societatea a inregistrat cheltuieli in suma totala delei si nu a realizat venituri.

Urmare a verificarii, s-a constatat ca societatea a considerat in mod eronat cheltuieli deductibile la stabilirea profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti” in suma delei, care reprezinta „servicii consultanta”, conform facturii fiscale nr. 41065/28.05.2011 emisa de SCSRL din Desi a prezentat Contractul de consultanta nr., societatea nu a facut dovada prin documente justificative a realitatii si necesitatii achizitionarii acestor servicii in scopul realizarii de venituri.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mentionat ca durata contractului era de 12 luni, iar pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente care sa ateste finalitatea proiectului. Echipa de inspectie fiscala a luat o Nota explicativa reprezentantului legal al societatii, cu privire la finalizarea contractului incheiat cu SCSRL; acesta a precizat ca acest contract nu s-a derulat in perioada numirii sale in functie.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea nu a respectat prevederile urmatoarelor articole din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal.

In urma recalcularii profitului impozabil, s-a stabilit pentru anul 2011 o pierdere fiscala in suma de lei (s-a diminuat pierderea stabilita de societate culei).

Anul 2012

Conform balantei de verificare intocmita la data de, societatea a inregistrat un profit contabil in suma delei. Prin formularul 101 „Declaratia privind impozitul pe profit”, societatea a declarat un impozit pe profit aferent anului 2012 in suma delei.

In urma verificarii modului de inregistrare in evidenta contabila a veniturilor si cheltuielilor, s-au constatat aspecte care au modificat baza de impunere deoarece:

- cheltuielile inregistrate in contul 612 „Cheltuieli cu redevente, locatiile de gestiune si chiriile” in suma delei reprezinta inchirieri de utilaje pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa in mod clar specificul si natura serviciilor prestate, lucrarile de constructii si locatiile unde au fost utilizate utilajele, cat si faptul ca aceste servicii sunt destinate realizarii de venituri impozabile.

Aceste inchirieri de utilaje au fost aferente urmatoarelor facturi emise de SCSRL si SCSRL catre SC SRL:

-in valoare totala delei, a carei baza de impozitare a fost delei. Aceasta factura a fost emisa de catre SCSRL si reprezinta inchiriere utilaj - CIL Situatia de lucrari anexata la factura nu este semnata ca fiind acceptata de chirias, nu s-a prezentat foaia de parcurs/raportul de lucru confirmat de beneficiar asa cum este prevazut in contractul de inchiriere nr.;

-in valoare totala delei, a carei baza de impozitare a fost delei. Factura a fost emisa de SCSRL si reprezinta inchiriere utilaje. Societatea nu a prezentat documentele justificative inscrise in Contractul de servicii nr., respectiv Anexa nr. 1 si foaia de parcurs/raportul de lucru;

-in valoare totala de 20.001 lei, a carei baza de impozitare a fost de 16.130 lei. Factura a fost emisa de SCSRL si reprezinta inchiriere utilaje - automacara, buldoexcavator si vola; nu a fost incheiat un contract intre cele doua societati pentru inchirierea acestor utilaje.

Pentru toate aceste achizitii, societatea nu a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala documente din care sa reiasa clar necesitatea folosirii acestor utilaje la lucrarile de constructii efectuate de societate.

Petenta mentioneaza ca, in perioada cand societatea a inchiriat utilajele, toate lucrarile de constructii erau subcontractate la diverse societati. In contractele incheiate intre SC SRL si subcontractanti nu este mentionat faptul ca SC SRL asigura utilajele pentru efectuarea lucrarilor de constructii. De asemenea, s-a constatat faptul ca in aceeasi zi s-a inchiriat acelasi tip de utilaje de la societati diferite, pentru care societatea nu a facut dovada ca au fost utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile.

- cheltuielile inregistrate in contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti” in suma delei reprezinta lucrari de constructii la diverse obiective pentru care societatea nu a facut dovada, prin documente justificative pertinente, ca au fost realizate in fapt. Lucrarile de constructii au fost subcontractate la SCSRL. Aceasta societate a facut obiectul unei inspectii fiscale in urma careia s-a constatat ca SCSRL a subcontractat, la randul ei, lucrarile de constructii catre SCConst SRL si SCSRL. Aceste societati nu au desfasurat activitate, nu au avut angajati in anul 2012, cand au facturat lucrarile de constructii catre SCSRL. Astfel, prestarile de servicii facturate intre subcontractanti nu sunt reale si prin urmare nici cele facturate intre SCSRL si SC SRL nu s-au dovedit a fi realizate in fapt.

Facturile pentru care SC SRL a dedus in mod eronat cheltuiala au fost emise de catre SCSRL. Aceste facturi sunt urmatoarele:

-in valoare totala delei, a carei baza de impozitare este de 145..... lei. Prestarile de servicii achizitionate

reprezinta imprejmuire gard si platforma betonata Valiug. SCSRL a subcontractat aceste lucrari SCConst SRL, care nu a facut dovada efectuarii lucrarilor;

- 63/..... in valoare totala de 192.000 lei, baza impozabila de 155.000 lei, reprezentand lucrari sala de sport SCSRL a subcontractat aceste lucrari la SCSRL, care nu a avut personal angajat in anul 2012 si nu a prezentat procese verbale de receptie din care sa dovedeasca faptul ca lucrarile au fost executate si finalizate;

- 65/..... in valoare totala delei, baza impozabila 405.400 lei, care reprezinta lucrari canalizare SCSRL a subcontractat aceste lucrari la SCSRL, care nu a avut personal angajat in anul 2012 si nu a prezentat procese verbale de receptie din care sa dovedeasca faptul ca lucrarile au fost executate si finalizate.

Astfel, societatea nu a respectat prevederile urmatoarelor articole din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: art. 21 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. f) coroborate cu prevederile din Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

In urma recalcularii a rezultat un profit impozabil in suma delei din care s-a recuperat pierderea fiscala din anul 2011, conform prevederilor art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Societatea a efectuat sponsorizari, de care s-a tinut cont la stabilirea impozitului pe profit, conform art. 21 alin. (3) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Impozitul pe profit calculat de echipa de inspectie fiscala, pentru anul 2012, a fost in suma delei, urmare aplicarii cotei de 16% asupra profitului impozabil, conform prevederilor legale.

Anul 2013

Profitul contabil al societatii la 30.06.2013, conform balantei de verificare, a fost in suma delei. Impozitul pe profit aferent semestrului I 2013 calculat de societate a fost in suma delei si a fost declarat astfel:

-lei aferent trimestrului I 2013, declarat prin Declaratia 100 depusa sub nr.;

-lei aferent trimestrului II 2013, declarat prin Declaratia 100 depusa sub nr.

In urma verificarii modului de inregistrare in evidenta contabila a veniturilor si cheltuielilor s-au constatat aspecte care au modificat baza de impunere, deoarece societatea a considerat in mod eronat cheltuieli deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil, cheltuielile inregistrate in contul 6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare” in suma delei, ce reprezinta achizitii de materiale de constructii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa in mod clar si concret lucrarile de constructii unde au

fost utilizate acestea, cat si cantitatile utilizate din aceste materiale la lucrarile de constructii.

Echipa de inspectie fiscala a solicitat reprezentantului legal al societati o Nota explicativa prin care sa mentioneze lucrarile de constructii unde au fost incorporate aceste materiale. Societatea sustine ca aceste achizitii de materiale au fost date in consum si incorporate in lucrarea de constructii efectuata de SC SRL catre Directia de Administrare a Domeniului Public si Privat Caras-Severin, reprezentand repunere in folosinta subsol tehnic policlinica Spitalului Judetean Caras-Severin. Din verificarea materialelor continute in Situati de lucrari, anexata la factura emisa de SC SRL catre, s-a constatat ca materialele incorporate nu sunt cele din factura de achizitii emisa de SCSRL. Pentru acest aspect s-a solicitat in Nota explicativa un raspuns din partea reprezentantului legal al societatii. Acesta sustine faptul ca materialele din oferta, situatia de lucrari, nu au mai coincis cu cele care erau necesare pentru efectuarea lucrarilor (cu cele de la fata locului).

Astfel, se constata faptul ca materialele de constructii nu au fost destinate realizarii de venituri impozabile.

Impozitul pe profit calculat de echipa de inspectie fiscala, pentru anul 2013, este in suma delei, urmare aplicarii cotei de 16% asupra profitului impozabil, conform prevederilor legale. Societatea a efectuat sponsorizari, de care s-a tinut cont la stabilirea impozitului pe profit, conform art. 21 alin. (3) lit. p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar de echipa de inspectie fiscala in urma verificarii, in perioada 2011-2013, a fost in suma totala delei.

Pentru aceasta diferenta au fost calculate accesori in suma totala delei (dobanzi:lei si penalitati de intarziere:lei). Accesoriile au fost calculate in conformitate cu art. si art.¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare. Acestea au fost calculate pana la data de 31.10.2014.

Referitor la TVA

In urma verificarii modului de determinare a TVA pentru perioada supusa inspectiei fiscale s-a constatat ca SC SRL desfasoara tranzactii comerciale cu diverse societati, dupa cum urmeaza:

Referitor la tranzactiile cu SCSRL

SC SRL a avut relatii comerciale cu SCSRL, in perioada mai 2012 – august 2013, atat de natura livrarilor, respectiv prestari de servicii (lucrari de constructii) la diferite obiective, cat si de natura achizitiilor de materiale de constructii, inchirieri de utilaje.

Conform actelor si documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila operatiuni impozabile de natura prestarilor de servicii - lucrari de constructii. Pentru aceste prestari de servicii societatea a incheiat cu SCSRL cinci contracte in baza carora au fost intocmite si emise o serie de facturi a caror valoare totala este in suma delei, din care TVA in suma delei. Pentru facturile emise, societatea a aplicat cota standard asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contractele incheiate sunt:

- Contractul de prestari servicii nr.(este in scris cu creionul in coltul din dreapta a contractului numarul) care are ca obiect executarea de catre SC SRL a urmatoarelor lucrari: imprejmuire gard, platforma betonata Valiug. Pretul serviciilor este in suma delei, fara TVA. Societatea a intocmit si emis factura nr. in valoare totala de 182.000 lei, din care TVA in suma delei. Aceasta lucrare a fost inasa subcontractata de catre SC SRL, firmei SCSRL, care a emis factura nr.in valoare totala delei, din care TVA in suma delei; nu a existat contract incheiat intre aceste societati care sa stea la baza emiterii facturii.

In continutul contractului incheiat intre SCSRL si SC SRL se specifica faptul ca SC SRL nu poate subcontracta lucrarile incheiate cu SCSRL, decat cu acordul scris al acestei societati. Nu a fost prezentat niciun acord scris care sa permita executantului (SC SRL) sa subcontracteze lucrarile date de SCSRL la SCSRL. Cu toate acestea, SC SRL a subcontractat lucrarea de constructii SCSRL. Aceasta societate la randul ei a subcontractat lucrarea catre SCConst SRL, care a emis factura catre beneficiarul SCSRL.

- Contractul de prestari servicii nr.al carui obiect consta in efectuarea de catre SC SRL de lucrari de extindere canalizare menajera in Comuna si lucrari la sala de sport din aceeasi localitate. Pretul serviciilor a fost in suma delei, fara TVA.

Societatea a intocmit si emis factura nr.in valoare totala de 837.986 lei, din care TVA in suma delei. Aceasta lucrare a fost inasa subcontractata de catre societate, firmeiSRL, care la randul ei a emis catre SC SRL urmatoarele facturi:

- nr. 63/..... in valoare totala delei din care TVA in suma delei;

- nr. 65/..... in valoare totala delei din care TVA in suma delei.

SCSRL a subcontractat la randul ei lucrarea de constructii la SCSRL, care a emis factura de prestari servicii catre beneficiarulSRL.

Referitor la data la care s-au facturat serviciile intre partile implicate, din cele doua contracte, s-au constatat neconcordante evidente. Astfel, data facturarii serviciilor de SC SRL catre beneficiarul final, SCSRL, s-a facut inaintea facturarii lucrarii de SCSRL catre SC SRL.

In ambele cazuri mentionate, societatea verificata s-a comportat ca un intermediar, nu a prestat efectiv nicio lucrare, ci doar a intocmit un alt deviz pe elementele devizului de la achizitie (devizul subcontractantului SCSRL), refacturand cu o alta marja de profit catre clientul final, SCSRL.

SCSRL a facut obiectul unei inspectii fiscale, in urma careia, s-a constatat ca pentru prestatii de servicii facturate de SCConst SRL si SCSRL catre SCSRL nu au fost prezentate documente justificative care sa dovedeasca faptul ca lucrarile de constructii au fost realizate in fapt de aceste societati. Tot in actele intocmite, inspectorii au aratat faptul ca aceste societati nu au avut personal angajat si nu au desfasurat nici un fel de activitate in anul 2012.

Avand in vedere cele mentionate, efectuarea lucrarilor de catre SC SRL si SCSRL ramane incerta.

- Contractul de prestari servicii nr.care are ca obiect efectuarea, de catre SC SRL, de lucrari de modernizare strazi in sat Ezeris – rigole si santuri. Pretul serviciilor conform contractului este delei, inclusiv TVA. Aceasta lucrare nu a fost subcontractata.

In actele si documentele puse la dispozitie echipei de inspectie fiscala de catre societate, s-au gasit doua facturi intocmite de SC SRL catre SCSRL, care aveau: aceeasi valoare, acelasi numar de factura, dar date diferite de intocmire (10.06.2012 si 11.06.2012). Fiecare factura are valoarea totala delei, din care TVA in suma delei.

- Contractul de prestari servicii nr.care are ca obiect efectuarea, de catre SC SRL, de lucrari de modernizare strazi in sat Brebu. Pretul serviciilor, conform contractului, a fost delei, inclusiv TVA. Aceasta lucrare nu a fost subcontractata.

SC SRL a intocmit si emis factura nr.in valoare totala delei, din care TVA in suma delei.

Pentru cele doua contracte de prestari servicii (..... ,) incheiate intre SC SRL si SCSRL societatea a prezentat:

- Initial, la data inceperii inspectiei fiscale, societatea a prezentat ca documente justificative pentru cele doua facturi (..... ,)

acelasi document, respectiv „Situatie de plata – Deviz Ezeris santuri si rigole”, care cuprinde materiale in suma delei si utilaj in suma de lei. Din actele si documentele puse la dispozitie de catre societate echipei de inspectie fiscala, nu s-au identificat, in aceasta perioada, aprovizionari de materiale, care ulterior sa fie date in consum de catre societate pe masura incorporarii acestora in lucrari si nici achizitii sau inchirieri de utilaje. In contractul incheiat cu SCSRL, nu este prevazut faptul ca materialele sunt asigurate de catre beneficiar. Datorita faptului ca pentru doua lucrari diferite a fost prezentata aceeasi situatie de plata, echipa de inspectie fiscala a solicitat administratorului sa faca dovada realizarii lucrarilor prin documente justificative pertinente.

Ulterior, in timpul desfasurarii inspectiei fiscale, societatea a prezentat ca si documente justificative pentru cele doua facturi (.....,) doua situatii de plata: „Situatie de plata – Deviz santuri” – Brebu si “Situatie de plata – Deviz santuri” – Ezeris. Aceste situatii prezentate au incorporat doar manopera, fara a se mai regasi materiale si utilaje, asa cum a fost prezentat initial.

Semnatura de acceptare a lucrarilor de constructii de catre beneficiar aferenta celor trei situatii de plata difera de la un document la altul, in conditiile in care pentru lucrarile de la Ezeris semnatura de pe situatia prezentata initial nu trebuia sa difere cu nimic fata de cea prezentata ulterior; semnatura executantului, SC SRL difera de la o situatie de plata la alta.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2012 societatea nu a avut, conform evidentei contabile, achizitionari de materiale, utilaje si prin urmare pe situatiile de lucrari nu aveau cum sa se regaseasca materiale si utilaje. Astfel, au fost intocmite alte Situatii de plata, la data efectuarii controlului, de catre noul administrator, care nu au nicio legatura cu cele intocmite initial in anul 2012, cand era un alt administrator al societatii.

Referitor la personalul angajat al SC SRL, s-a constatat faptul ca in luna iunie 2012 a avut: 2 muncitori, un fierar masinist, un masinist la masini, iar in luna iulie 2012 a avut: 5 muncitori din care un fierar masinist, un masinist la masini, ceilalti angajati avand functii de conducere. Societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa cheltuiala cu munca vie incorporata in lucrarile executate.

Cu privire la utilizarea materialelor si a utilajelor la aceste lucrari, organele de inspectie fiscala si-au rezevat dreptul de a nu se pronunta, considerand ca aceste date sunt de natura tehnico-economica si conform prevederilor art. 94 alin. 5² din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

- Contractul de prestari servicii nr. 1523/11.09.2012 care are ca obiect efectuarea, de catre SC SRL, de lucrari de canalizare pluviala si scurgerea apelor in orasul Bocsă. Pretul serviciilor, conform contractului, a fost delei, inclusiv TVA.

SC SRL a intocmit si emis factura nr.in valoare totala delei, din care TVA in suma delei.

Conform actelor si documentelor puse la dispozitie de catre societate echipei de inspectie fiscala, s-a constatat ca aceasta lucrare a fost subcontractata firmeiSRL, fiind prezentat Contractul de prestari servicii nr. 19/05.12.2012 in care SCSRL are calitatea de executant si SC SRL are calitatea de beneficiar. S-a constatat o neconcordanza intre capitolele acestui contract, respectiv intre „Partile contractante” si „Obiectul contractului”. Astfel la „Obiectul contractului” art. 1 s-a precizeaza: „SC efectueaza lucrari de canalizare pluviala si scurgera apelor in oras Bocsă la cererea beneficiarului”. Daca executantul, conform „Partilor contractului”, este SCSRL, SC SRL nu poate efectua aceste lucrari (Obiectul contractului), deoarece aceasta este beneficiar.

SCSRL a emis catre SC SRL factura nr. 3/12.02.2013 in valoare totala de 316.002 lei, din care TVA 61.162 lei. Ca document justificativ la factura emisa s-a anexat „Situatia de plata luna 02.2013 – Deviz APE018 Canalizare pluviala Bocsă”. Materialele facturate de catre subcontractant au fost in suma totala de 191.633 lei.

SC SRL a refacturat la SCSRL in data de, iar la factura intocmita si emisa a anexat doua situatii de plata, dupa cum urmeaza:

- „Situatie de plata in luna 12 2012 –Canalizare pluviala” in valoare totala delei, din care TVA 132.180 lei. S-a constatat ca societatea a adaugat coduri de operatiuni care nu se regasesc in situatia subcontractantului (SCSRL), care de fapt a executat lucrarea. Valoarea materialelor conform situatiei a fost delei;

- „Situatie de plata in luna 12 2012 – Deviz NNN708 Scurgerea apelor” in valoare totala de 91.229 lei, din care TVA in suma delei. S-a constatat ca aceasta lucrare a fost efectuata direct de catre SC SRL pentru SCSRL, fara a fi subcontractata. Valoarea materialele incorporate in lucrare a fost in suma de 42.686 lei.

Din actele si documentele puse la dispozitie de catre societate echipei de inspectie fiscala, s-a constatat ca, pentru materialele incorporate in „Situatia de plata”, SC SRL nu a facut dovada provenientei acestora (nu sunt inregistrate intrari de materiale) si nici a faptului ca au fost date in consum (nu sunt inregistrate cheltuieli cu materialele) prin documente justificative. De asemenea, conform balantelor de verificare in lunile decembrie 2012, ianuarie – februarie 2013, nu au fost deschise conturi de stocuri de materii prime si materiale.

Un alt aspect mentionat de organele de inspectie fiscala este neconcordanza intre data facturarii lucrarilor de SCSRL catre SC SRL (.....si data refacturarii acestor lucrari de catre SC

SRL catre SCSRL (.....), inainte de achizitia propriu zisa a lucrarilor subcontractate.

Avand in vedere cele mentionate, efectuarea lucrarilor de catre SC SRL si SCSRL ramane incerta.

Echipa de inspectie fiscala a solicitat administratorului societatii, d-na, explicatii cu privire la provenienta materiilor prime si a materialelor incluse in situatiile de lucrari, intocmite pentru diverse obiective de constructii si facturate la SCSRL, cat si darea acestora in consum cu prezentarea de documente justificative inregistrate in evidenta contabila. Reprezentantul legal al societatii a afirmat ca materialele provin din perioada anterioara numirii sale in functie si urmeaza sa ia legatura cu fosta conducere.

De asemenea, i-a fost solicitata administratorului societatii prezentarea de documente justificative cu privire la operatiunile efectuate cu utilajele inchiriate pentru fiecare lucrare de constructii. Acesta a precizat ca operatiunile au fost in perioada anterioara numirii sale in functie si urmeaza sa ia legatura cu fosta conducere.

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale, nu au fost prezentate documente justificative cu privire la aceste aspecte.

Toate facturile emise, reprezentand prestari de servicii, de SC SRL catre SCSRL au fost incasate prin virament bancar si proces-verbal de compensare.

Facturile emise au fost inregistrate in evidenta contabila a SC SRL, in jurnalele pentru vanzari, balantele de verificare, deconturile de TVA.

In anul 2013, societatea a mai emis doua facturi pentru care nu exista incheiate contracte si, prin urmare, nu se cunoaste motivul intocmirii acestor facturi. Acestea sunt:

- factura nr.in valoare totala delei, din carelei, reprezentand avans. Avansul a fost incasat prin virament bancar cu ordinul de incasare nr. 3006/29.03.2013. Ulterior, societatea a stornat avansul incasat.

- factura nr. 21/25.07.2013 in valoare totala de -lei, din care TVA in suma de -lei, reprezentand storno avans. Restituirea acestui avans s-a facut prin virament cu ordinul nr. 65/26.07.2013, inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat prin articolul contabil 5121 „Disponibil la banci in lei” = 4111 „Clienti” - analitic SCSRL, in rosu.

In perioada noiembrie 2012 – august 2013, SC SRL a efectuat achizitii de la SCSRL, reprezentand bunuri (materiale de constructii, combustibil, obiecte de inventar, echipamente tehnologice) si servicii (inchirieri de utilaje) in valoare totala de 353.965 lei, din care TVA in suma de 68.509 lei.

In urma verificarii, s-au constatat aspecte care au determinat modificarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

In anul 2012, societatea a inchiriat utilaje conform facturii nr.....de la SCSRL in valoare totala delei, din care TVAlei. In actele si documentele puse la dispozitie s-a regasit un singur contract, care are ca obiect inchirierea de autovehicule si utilaje, respectiv Contractul de servicii nr. In contract, s-a mentionat:

- pct.4 „Prestatorul se obliga sa inchirieze beneficiarului autovehiculele, utilajele, din Anexa nr. 1, iar prestatorul va asigura combustibilul aferent fiecarui utilaj in parte”;

- pct. 5 „Autovehiculele, utilajele vor fi inchiriate la tariful din Anexa nr. 1 din contract”;

- pct. 8 „Documentele contractului sunt foaia de parcurs/raportul de lucru confirmat de beneficiar in baza caruia se emite factura de plata de catre prestator”.

Societatea nu a prezentat Anexa la contract si nici foaia de parcurs/raportul de lucru din care sa rezulte utilajele inchiriate si pretul inchirierii. Documentul prezentat de societate a fost o Situatie de lucrari, care are enumerate mai multe utilaje, dar nu se face nicio mentiune cum ca reprezinta anexa la contract.

Avand in vedere cele inscrise in contract, societatea nu a prezentat documentele justificative aferente, respectiv anexa la contract si foaia de parcurs/raportul de lucru din care sa reiasa in mod clar utilajele inchiriate, pretul inchirierii, specificul si natura serviciilor efectuate cu utilajele inchiriate. Doar simpla prezentare a unui contract nu asigura societatii dreptul de deducere a TVA, aceasta trebuie sa demonstreze cu dovezi obiective, din care sa rezulte ca serviciile facturate sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca, din documentele puse la dispozitie de catre societate echipei de inspectie fiscala, s-a constatat ca aceasta nu a inchiriat utilajele in scopul obtinerii de venituri, deoarece societatea in luna noiembrie 2012 are toate prestarile de servicii (lucrarile de constructii) subcontractate catre diversi prestatori. De asemenea, in aceeasi luna si la aceeasi data, SC SRL mai efectueaza inchirieri de utilaje (aceleasi cu cele din situatia de lucrari prezentata) si de la SCSRL. Nici pentru aceste utilaje nu sunt specificate lucrarile de constructii unde au fost utilizate.

Factura a fost achitata prin virament bancar cu Ordinul de plata nr., ordin de plata anterior emiterii facturii (29.11.2012), in conditiile in care nu s-a facut nicio mentiune in contract ca societatea plateste avans pentru utilajele inchiriate.

In anul 2013, societatea verificata a efectuat achizitii de la SCSRL in suma totala delei, din care TVA 33.185 lei. Aceste achizitii reprezinta: obiecte de inventar, mijloace fixe, combustibil, materiale de constructii, fiind emise mai multe facturi de SCSRL catre SC SRL. Facturile au fost achitate de catre societatea

verificata prin virament bancar cu ordin de plata, in numerar cu chitanta si prin compensare.

S-au constatat aspecte care au modificat baza de impozitare a TVA, dupa cum urmeaza:

- in luna februarie 2013, SC SRL a achizitionat cu factura nr.emisa de SCSRL, conform evidentei contabile, obiecte de inventar (cont 303) si echipamente tehnologice (cont 213). Valoarea totala a facturii a fost de 132.507 lei, din care TVA in suma de 25.646 lei. Aceasta factura a fost achitata partial, prin Procesul-verbal de stingere a datoriilor din data de 28.02.2013 a carui valoare este de 130.986 lei. Ca urmare a faptului ca societatea aplica sistemul TVA la incasare incepand cu anul 2013, aceasta si-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de 25.258 lei in luna februarie 2013, ca urmare a incheierii Procesului verbal din data de 28.02.2013 (asa cum reiese si din jurnalul pentru cumparari, balanta de verificare). Suma a fost preluata si in decontul de TVA din luna februarie 2013.

Din actele si documentele prezentate, s-a constatat ca datoria societatii verificate catre SCSRL este mai mare delei si operatiunea de compensare s-a efectuat in afara procedurii prevazuta de Regulamentul de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor, aprobat prin HG nr. 685/1999 si fara a se utiliza formularele tipizate de compensare. Astfel, datoriile intre doi agenti economici cu sediul in Romania se face prin Ordin de compensare care reprezinta documentul justificativ obligatoriu prevazut de prevederile legale in vigoare.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au precizat ca Procesul verbal de stingere a datoriilor prezentat de societate nu reprezinta un document justificativ, care sa dovedeasca faptul ca s-a efectuat stingerea obligatiei de plata catre furnizor.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte specificul si natura serviciilor efectuate cu aceste utilaje si nici faptul ca au fost destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Societatea verificata a prezentat factura nr.emisa de SCSRL, reprezentand motorina in valoare totala delei, din care TVA in suma delei, care a fost inregistrata in evidenta contabila in contul 3022 „Combustibil”. Aceasta achizitie nu a fost justificata si sustinuta cu documente care sa dovedeasca clar si concret ca achizitia de carburant a fost necesara in scopul obtinerii de venituri. Simpla prezentare a unei facturi nu da posibilitatea societatii de a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitiile efectuate. Aceasta trebuie sa argumenteze si sa prezinte documente justificative relevante care sa sustina faptul ca achizitia de carburant a fost necesara pentru desfasurarea activitatilor economice si destinata a fi utilizata in folosul operatiunilor taxabile. SCSRL nu are ca obiect de activitate livrare de carburant, iar o cantitate de 10.602 litri trebuie depozitata in locuri

speciale, iar SC SRL nu detine spatii pentru depozitare a acestui carburant. Nu s-a prezentat Proces verbal de custodie din care sa reiasa realitatea si legalitatea acestei operatiuni, respectiv faptul ca SC SRL nu a transportat cantitatea aprovizionata sau ca, combustibilul a fost folosit din spatiile de depozitare a SCSRL. SC SRL a dat in consum in aceeasi luna doar o parte din intreaga cantitate (anexa bon consum), fara a se preciza utilajele si lucrarile de constructii unde a fost necesara utilizarea carburantului.

Urmare aspectelor prezentate, s-a constatat ca societatea nu poate beneficia de deducerea TVA in suma delei, intrucat nu a respectat urmatoarele prevederi legale: art. 145 alin. (1), art. 145¹, art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, HG nr. 685/1999 privind Regulamentul de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor, care prevede utilizarea formularelor tipizate pentru compensare, Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Referitor la tranzactii desfasurate cu SCSRL

In perioada iulie 2012 – iunie 2013 SC SRL are relatii comerciale cu SCSRL, doar de natura prestarilor de servicii, respectiv a lucrarilor de constructii in valoare totala de 1.525.897 lei din care TVA 295.335 lei.

Din actele si documentele puse la dispozitie, s-a constatat ca societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila operatiuni impozabile de natura prestarilor de servicii - lucrari de constructii. SC SRL a incheiat cu SCSRL trei contracte de lucrari, dupa cum urmeaza:

- Contractul de lucrari nr., avand ca obiect executarea, finisarea si intretinerea pe perioada garantiei lucrarii pentru reabilitarea carosabilului, amenajare locuri de parcare si refacere trotuare, in zona Triaj – Lunca – Moroasa in municipiul Resita. Pretul convenit pentru indeplinirea contractului a fost de 4.291.996 lei, fara TVA. Din actele si documentele puse la dispozitie s-a constatat ca nu au fost intocmite si emise facturi aferente acestei lucrari.

- Contractul de lucrari nr. 146/14.08.2012 al carui obiect l-a reprezentat executarea de lucrari la Pensiunea Hermina de catre SC SRL pentru SCSRL. Pretul lucrarilor a fost in valoare totala delei, fara TVA.

SC SRL a intocmit si emis factura nr.in valoare totala delei, din care TVAlei. Aceasta lucrare nu a fost subcontractata. La factura emisa se regaseste o „Lista cu cantitatile de lucrari – Deviz oferta: Arhitectura si suprastructura”. Valoarea materialelor incorporate in lucrare a fost in suma delei. Conform evidentei

contabile s-a constatat ca societatea verificata nu are intrari de materiale si nici cheltuieli cu materialele incorporate in lucrarea de constructii.

Pentru materialele incorporate in „Lista cu cantitatile de lucrari”, societatea nu a facut dovada provenientei acestora (nu a inregistrat intrari de materiale) si nici nu a facut dovada, prin documente justificative, ca acestea au fost date in consum (nu a inregistrat cheltuieli cu materialele). De asemenea, conform balantelor de verificare pentru anul 2012 nu au fost deschise conturi de stocuri de materii prime si materiale (nici un cont din clasa 300).

- Contractul de lucrari nr.in care SC SRL se obliga sa execute si sa finalizeze lucrari pentru: intretinere drumuri modernizate DJ 571B, Bozovici – Dalboset - Sopotu Nou. Valoarea lucrarilor, conform contractului, a fost delei, fara TVA.

A fost intocmita si emisa factura nr.in valoare totala delei, din care TVAlei. Aceasta lucrare a fost subcontractata de catre societate firmeiSRL, fiind incheiat Contractul de lucrari nr. Subcontractorul a emis factura nr.in valoare totala delei, din care TVAlei.

Conform devizelor de lucrari, anexate la facturile emise, acceptate prin semnatura si stampila de catre beneficiari, s-a constatat ca SC SRL s-a comportat ca un intermediar, refacturand cu o alta marja de profit catre clientul final, SCSRL.

Factura de achizitie de la SCSRL si cea de livrare catre SC Polmar SRL au fost intocmite cu aceeasi data, respectiv 12.06.2013.

Facturile aferente acestor tranzactii au fost incasate prin virament bancar si chitante.

Cu privire la materialele incorporate in lucrare, organele de inspectie fiscala si-au rezervat dreptul de a nu se pronunta, considerand ca aceste date sunt de natura tehnico-economica si conform prevederilor art. 94 alin. 5² din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare: „nu intra in atributiile inspectiei fiscale efectuarea de constatari tehnico-stiintifice sau orice alte verificari solicitate de organele de urmarire penala in vederea lamuririi unor fapte ori imprejurari ale cauzelor aflate in lucru la aceste institutii”.

Echipa de inspectie fiscala a solicitat administratorului societatii, d-na, explicatii cu privire la provenienta materiilor prime si a materialelor incluse in situatiile de lucrari, intocmite pentru diverse obiective de constructii si facturate la SCSRL, cat si darea acestora in consum cu prezentarea de documente justificative inregistrate in evidenta contabila. Reprezentantul legal al societatii a afirmat ca materialele provin din perioada anterioara numirii sale in functie si urmeaza sa ia legatura cu fosta conducere.

De asemenea, au fost solicitate administratorului societatii prezentarea de documente justificative cu privire la operatiunile efectate cu utilajele inchiriate

pentru fiecare lucrare de constructii. Acesta a precizat ca operatiunile au fost in perioada anterioara numirii sale in functie si urmeaza sa ia legatura cu fosta conducere.

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale, nu au fost prezentate documente justificative cu privire la aceste aspecte.

Societatea a mai intocmit si emis doua facturi pentru care nu exista incheiate contracte si, prin urmare, nu se cunoaste motivul intocmirii acestor facturi:

- factura nr.in valoare totala de 1.596.623 lei, din care TVA 309.024 lei, reprezentand „avans lucrari conform contract”. Avansul nu a fost incasat. Ulterior, societatea a stornat avansul incasat.

- factura nr. 2/01.08.2012 in valoare totala de – 1.596.623 lei, din care TVA– 309.024 lei, reprezentand „storno avans la factura 1/27.07.2012”.

Referitor la tranzactiile derulate cu SCSRL

Tranzactiile comerciale desfasurate intre SC SRL si SCSRL au avut loc pe parcursul anilor 2012 si 2013 si au fost atat de natura prestarilor de servicii (reabilitari trotuare), cat si de natura achizitiilor de materiale de constructii, inchirieri de utilaje, servicii.

Din actele si documentele prezentate s-a constatat ca pe aceasta relatie SC SRL a efectuat o singura prestare de servicii. Astfel, in anul 2013, s-a incheiat Contractul de prestari servicii nr.intre SC SRL, in calitate de executant, si SCSRL, in calitate de beneficiar. Conform obiectului contractului, SC SRL a efectuat lucrari de reabilitare strazi in municipiul Resita. Pretul serviciilor a fost de 70.500 lei, inclusiv TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca obiectul contractului nu particularizeaza zona unde urmeaza a se desfasura lucrarile de reabilitare, prin urmare prestarile de servicii au un cadru general.

Societatea a intocmit si emis factura nr.in valoare totala de 70.500 lei, din care TVA in suma de 13.645 lei, avand inscris la denumirea serviciului reabilitare suprafata carosabila intersectie Kaufland. La aceasta factura a fost anexata „Situatia de plata” pe luna mai 2013, conform careia serviciile facturate reprezinta integral manopera - reabilitarea a 3010 mp trotuare. Conform statelor de plata prezentate, s-a constatat ca, in perioada realizarii acestui obiectiv, SC SRL avea ca angajati doar doi muncitori.

SC SRL nu detine alte documente justificative prin care sa faca dovada ca avea forta de munca pentru reabilitarea a 3.010 mp trotuare. Contravaloarea acestor prestari de servicii a fost stinsa prin Proces-verbal de stingere a datoriilor din

In anul 2012, societatea a efectuat achizitii de la SCSRL in suma totala de 971.553 lei, din care TVAlei.

In urma verificarii, s-au constatat aspecte care au modificat baza de impozitare aferenta urmatoarelor achizitii reprezentand:

- *prestari de servicii, respectiv lucrari imprejmuire gard si platforma betonata Valiug*

SC SRL a incheiat cu SCSRL un contract al carui obiectiv este „imprejmuire gard, platforma betonata Valiug” pentru care s-a emis factura nr. Lucrarile au fost subcontractate la SCSRL. Pentru subcontractarea lucrarilor nu exista contract incheiat intre SC SRL si SCSRL, care sa stea la baza intocmirii facturii. Documentul emis de SCSRL catre SC SRL este factura nr.in valoare totala delei, din care TVA in suma delei. La aceasta factura a fost anexata „Lista cu cantitatile de lucrari – Deviz oferta A18313 Cladire+Teren Valiug”. Acest deviz-oferta nu este stampilat si semnat de SCSRL si nu este semnat de SC SRL.

Din compararea celor doua facturi si a devizelor anexate la acestea, s-au constatat o serie de neconcordante, precum faptul ca totalul cheltuielilor directe din devizul anexat la factura emisa de subcontractor (SCSRL) catre SC SRL, reprezentand materiale, manopera, utilaj, transport este mai mare decat totalul cheltuielilor directe din devizul anexat la factura emisa de SC SRL, beneficiarului final al lucrarii (SCSRL), desi ca total valoare factura emisa de SC SRL catre SCSRL (beneficiar final) este mai mare decat cea emisa de SCSRL (subcontractor) catre SC SRL.

Cu privire la materialele de constructii incorporate in lucrare, cat si a utilajelor folosite, organele de inspectie fiscala si-au rezervat dreptul de a nu ne pronunta, considerand ca aceste date sunt de natura tehnico-economica si conform prevederilor art. 94 alin. 5² din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare: „nu intra in atributiile inspectiei fiscale efectuarea de constatari tehnico-stiintifice sau orice alte verificari solicitate de organele de urmarire penala in vederea lamuririi unor fapte ori imprejurari ale cauzelor aflate in lucru la aceste institutii”.

SCSRL a facut obiectul unei inspectii fiscale, in urma careia s-a intocmit de catre organele de control un raport de inspectie fiscala. Conform constatarilor din raport, societatiiSRL i s-au facturat de catre SCConst SRL prestari de servicii, reprezentand lucrari imprejmuire gard, platforma betonata Valiug. Datorita faptului ca SCConst SRL nu a desfasurat in fapt niciun fel de activitate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prestarile de servicii sunt nereale, nefiind justificate si sustinute de documente ca fiind realizate in fapt.

- *prestari de servicii, respectiv inchirieri utilaje (..... Cil Compactor)*

SC SRL a incheiat cu SCSRL Contractul de inchiriere nr. al carui obiect este inchirierea de autovehicule, utilaje conform Anexei nr. 1. In contract, s-a mentionat ca autovehiculele si utilajele vor fi inchiriate la tariful din Anexa la contract, iar documentele contractului sunt foaia de parcurs/raportul de lucru confirmat de beneficiar in baza caruia se emite factura de plata de catre prestator. In Anexa la contract s-a mentionat denumirea utilajului Cil Compactor si pretul unitar lei.

Urmare acestui contract, SCSRL a emis factura nr.in valoare totala delei, din care TVA in suma de 1.230 lei. La aceasta factura s-a anexat o Situatie de lucrari care contine: utilaj, cantitate, ore, pret unitar, valoare fara TVA si valoare cu TVA, care s-a considerat de catre societate document justificativ. Situatia nu este semnata ca fiind acceptata de chiras si nu este semnata si stampilata nici de prestator.

Analizand cele inscrise in Anexa 1 la contract, organele de inspectie fiscala au constata ca nu se mentioneaza ca pretul de lei este pe ora lucrata a utilajului, iar continutul contractului specifica faptul ca utilajele se vor inchiria la tariful din anexa. De asemenea, societatea nu a prezentat foaia de parcurs/raportul de lucru confirmata/confirmat de beneficiar in baza careia/caruia s-a emis factura.

Avand in vedere cele inscrise in contract, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a prezentat documentele justificative din care sa reiasa in mod clar specificul si natura serviciilor prestate cu utilajul inchiriat, lucrarile de constructii care au necesitat diverse operatiuni si care nu se puteau realiza fara acest utilaj, specificarea locatiilor unde se desfasoara lucrari de constructii. Doar simpla prezentare a unui contract nu asigura societatii dreptul de deducere a TVA, aceasta trebuie sa demonstreze cu dovezi obiective, din care sa rezulte ca serviciile facturate sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Din documentele puse la dispozitie de catre societate, s-a constatat ca aceasta nu a inchiriat utilajele in scopul obtinerii de venituri, deoarece societatea in luna septembrie 2012 avea toate lucrarile de constructii subcontractate catre diversi prestatori.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu a justificat prin documente ca inchirierea compactorului a fost necesare si realizata in fapt, in scopul obtinerii de venituri.

- prestari de servicii, respectiv inchirieri utilaje: automacara, excavator si vola

Intre SC SRL si SCSRL nu s-a incheiat niciun contract care sa stea la baza intocmirii facturii nr.ce reprezinta „inchiriere utilaje conform situatie”. Valoarea totala a facturii este in suma de 20.002 lei, din care TVA in suma de 3.872 lei. Ca anexa la factura intocmita se regaseste o Situatie de lucrari reprezentand inchirierea de utilaje de catre SC SRL. Aceasta contine urmatoarele elemente: data, utilaj, tarif inchiriere, ore efectuate si contravaloare chirie, fara a fi specificate lucrarile de

constructii, locatiile unde a fost necesara utilizarea utilajelor, respectiv specificul si natura serviciilor prestate cu utilajele inchiriate.

De asemenea, in aceeasi luna si la aceeasi data, societatea verificata a mai efectuat inchirieri de utilaje (aceleasi tip de utilaje) si de la SCSRL, fara a specifica lucrarile de constructii unde au fost folosite; in aceasta perioada, societatea avea toate lucrarile subcontractate la SCSRL.

Astfel, doar simpla prezentare a unei facturi nu justifica necesitatea si realitatea efectuarii acestor inchirieri in folosul operatiunilor taxabile, intrucat nu exista dovezi clare si concrete cu privire la utilizarea acestor utilaje la lucrarile de constructii efectuate de SC SRL.

Conform constatarilor din Procesul verbal incheiat de catre organele de inspectie fiscala la SCSRL, rezulta ca aceasta nu are in patrimoniu mijloacele fixe pe care sa le fi inchiriat catre SC SRL si pentru care a intocmit facturile nr.si nr.

- *prestari de servicii, respectiv lucrari sala de sport*

In actele si documentele prezentate de societate, s-a regasit Contractul de lucrari nr.in care SCSRL are calitatea de executant, iar SC SRL are calitatea de beneficiar. Obiectul contractului il reprezinta „executarea urmatoarelor lucrari: extindere canalizare menajera in localitatea si Cuptoare; Sala de sport in localitatea Cuptoare”. Pretul lucrarilor, conform contractului este in suma de 560.400 lei, fara TVA, fara a se identifica suma pe fiecare lucrare in parte (canalizare si sala de sport

Executantul a emis factura nr. 63/..... in valoare totala delei, din care TVAlei, reprezentand lucrari la Sala de sport Ca anexe la factura intocmita au fost prezentate mai multe situatii de plata a caror valoare totala coincide cu cea din factura emisa.

SCSRL a facut obiectul unei inspectii fiscale si in continutul Raportului de inspectie fiscala s-a specificat ca aceasta societate avea inregistrate in evidenta contabila facturi emise de SCSRL. Intre cele doua societati s-a incheiat Contractul nr.si s-a emis de catre SCSRL catre SC SRL, factura nr.ce reprezinta lucrari la Sala de sport

De asemenea, SCSRL a facut si ea obiectul unei inspectii fiscale in urma careia s-a incheiat un Raport de inspectie fiscala in care s-a constatat ca aceleasi acte, respectiv Contract nr.si factura nr. 7/11.12.2012, se regasesc inregistrate in evidenta contabila, ca si la SCSRL.

Conform rapoartelor de inspectie fiscala, Contractul incheiat intre parti este intocmit la modul general, fara a fi specificata valoarea, denumirea obiectivelor, locul unde se vor efectua lucrarile. Pentru aceste lucrari nu exista procese verbale de receptie din care sa reiasa finalizarea lucrarilor. De asemenea, SC

.....SRL, in anul 2012, nu a avut angajati, nefiind inregistrata ca platitoare de contributii sociale sau impozit pe veniturile din salarii. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta societate nu a desfasurat in realitate activitate si tranzactiile incheiate cu SCSRL nu sunt reale.

Urmare celor mentionate, s-a constatat ca prestariile de servicii de la SCSRL catre SC SRL reprezinta in fapt refacturarea unei prestarii de servicii de la SCSRL.

Atata timp cat pentru prestariile efectuate de SCSRL nu s-a facut dovada ca au fost efectuate, nici prestariile efectuate de catre SCSRL catre SC SRL nu se justifica ca fiind reale.

- *prestari de servicii, respectiv lucrari canalizare*

Contractul de lucrari nr.are mentionat la obiect si executarea de lucrari reprezentand canalizare SCSRL a emis factura nr. 65/..... in valoare totala delei, din care TVAlei. Lucrarile de canalizare reprezinta refacturarea unei prestarii de servicii de la SCSRL la SCSRL, asa cum a mentionat si la prestarile de servicii reprezentand lucrari la sala de sport Prin urmare, SCSRL nu a facut dovada executarii lucrarilor de constructii, intrucat nu a prezentat procese verbale de receptie din care sa reiasa finalizarea lucrarilor, nu a avut angajati, nu a fost inregistrata ca platitoare de contributii sociale sau impozit pe veniturile din salarii in anul 2012.

Avand in vedere cele mentionate, organele de inspectie fiscala au constatat ca lucrarile de canalizare nu sunt justificate si sustinute de documente, intrucat nu exista dovezi clare si concrete care sa sustina finalizarea lucrarilor de catre toate societatile implicate.

Astfel, doar simpla prezentare a unor documente, nu asigura societatii dreptul de deductie, aceasta trebuie sa demonstreze cu dovezi obiective, din care sa rezulte ca serviciile facturate sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”. Acest articol consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului 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. Prin urmare, 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.

Urmare a celor mentionate, se constata faptul ca societatea pentru toate prestarile de servicii din anul 2012, pe relatia cu SCSRL, nu are la

baza documente justificative din care sa rezulte faptul ca aceste prestari sunt reale si au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile.

Pentru aceste prestari de servicii, societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere a TVA in suma delei, intrucat nu a respectat urmatoarele prevederi din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: art. 145 alin. (2) lit.a), art. 146 alin. (1) lit. a) coroborate cu art. 21 alin. (4) lit. m), pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal.

In sustinerea celor relatate, stau si prevederile legale ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 14, alin.(2) „Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal dupa continutul lor economic.”, precum si pct. 46 (2) din sectiunea 7 Principii contabile din Ordinul 3055/2009 „Respectarea acestui principiu are drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidelă a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni. Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza inregistrării in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele incheiate intre parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent. In conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie in concordanta cu realitatea economica.”

Constatarile au la baza si Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Inalta Curtea de Casatie si Justitie.

In anul 2013, societatea a efectuat achizitii de la SCSRL in suma totala delei, din care TVA 13.616 lei. Aceste achizitii reprezinta achizitii de materiale, adica teava de diferite dimensiuni, plasa si plasa sudata.

SCSRL a emis factura nr. in valoare totala de 45.551 lei din care TVAlei, care a fost inregistrata in evidenta contabila a SC SRL in contul 3021 „Materiale”.

Echipa de inspectie fiscala a solicitat reprezentantului legal al societati o Nota explicativa prin care sa precizeze lucrarile de constructii unde au fost incorporate aceste materiale. Societatea sustine ca aceste achizitii de materiale au fost date in consum si incorporate in lucrarea de constructii efectuata de SC SRL catre Directia de Administrare a Domeniului Public si Privat Caras-Severin, reprezentand Repunere in folosinta subsol tehnic policlinica Spitalului Judetean Caras-Severin. Din verificarea materialelor continute in Situatiia de lucrari, anexata la factura emisa de SC SRL catre, s-a constatat ca materialele incorporate nu sunt cele din factura de

achizitii emisa de SCSRL. Si pentru acest aspect s-a solicitat in Nota explicativa un raspuns din partea reprezentantului legal al societatii. Acesta sustine ca materialele din oferta, situatia de lucrari, nu au mai coincis cu cele care erau necesare pentru efectuarea lucrarilor (cu cele de la fata locului). Prin urmare, societatea nu a prezentat documente justificative care sa arate concret lucrarea de constructii unde au fost incorporate aceste materiale.

Pentru achitarea facturii, s-a intocmit Procesul verbal de stingere a datoriilor din data de Din actele si documentele prezentate, s-a constatat ca datoria societatii verificate catre SCSRL este mai mare delei si operatiunea de compensare s-a efectuat in afara procedurii prevazute de Regulamentul de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contributiilor aprobat prin HG nr. 685/1999 si fara a se utiliza formularele tipizate de compensare. Astfel, datoriile intre doi agenti economici cu sediul in Romania se face prin Ordin de compensare care reprezinta documentul justificativ obligatoriu prevazut de prevederile legale in vigoare. Astfel, Procesul verbal de stingere a datoriilor prezentat de societate nu reprezinta un document justificativ, care sa dovedeasca faptul ca s-a efectuat stingerea obligatiei de plata catre furnizor. Ca urmare a faptului ca societatea aplica sistemul TVA la incasare incepand cu anul 2013, exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma delei, aferent facturii nr., s-a realizat in luna mai 2013, ca urmare a incheierii Procesului verbal din data de Suma a fost preluata si in decontul de TVA din luna mai 2013.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea, in anul 2013, nu isi poate exercita dreptul de deducere pentru TVA in suma delei, deoarece a incalcat prevederile legale din Legii nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 145 alin. (1), art. 145¹, art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, HG nr. 685/1999 privind Regulamentul de compensare a datoriilor nerambursate la scadenta ale contribuabililor, care prevede utilizarea formularele tipizate pentru compensare, Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie

- achizitie mijloc de transport, tractor

SCSRL a emis factura nr.in valoare totala delei din care TVAlei, reprezentand tractor Jonh Deere. SC SRL a vandut acest tractor unei persoane fizice cu factura nr. 23/27.08.2013 pentru care s-a colectat TVA.

Avand in vedere cele mentionate, s-a constatat ca SC SRL in relatia cu SCSRL, in perioada 2012-2013, nu poate beneficia de deducerea TVA in suma totala delei.

Referitor la tranzactiile cu SCSRL

- SCSRL - in calitate de furnizor

- SC SRL - in calitate de client

In anul 2012, societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi in valoare totala delei, din care TVAlei de la SCSRL.

In luna martie 2012, SC SRL a inregistrat in evidenta contabila factura nr.in valoare totala delei, din care TVA deductibilalei, emisa de SCSRL, reprezentand cladiri si terenuri extravilane. SCSRL este in faliment, fiind reprezentata prin lichidatorul judiciar SCPSPRL Bucuresti. Achizitia s-a efectuat in baza Procesului verbal incheiat la data de 05.03.2012, in urma participarii la licitatie publica din aceeasi data. Factura a fost achitata integral.

In timpul inspectiei fiscale, s-a solicitat administratorului societatii, d-na, o Nota explicativa pentru a preciza scopul pentru care au fost achizitionate bunurile, cat si prezentarea extraselor de carte funciara pentru dovedirea dreptului de proprietate asupra bunurilor achizitionate.

Urmare Notei explicative, administratorul a declarat ca achizitia a fost efectuata in scopul de a fi utilizate bunurile de catre societate. Extrasele de carte funciara nu au fost prezentate. Astfel, nu se face dovada de catre societate ca, la data finalizarii inspectiei fiscale, aceasta este proprietara cladirilor si terenurilor achizitionate. Acest fapt este sustinut si de catre administratorul societatii care afirma ca nu s-au finalizat documentele la notariat deoarece nu s-au inteles cu administratorul judiciar pentru a intocmi aceste acte. Din acest motiv, societatea, din proprie initiativa, a inregistrat in contabilitate achizitia ca avans, asa cum se mentioneaza si in Nota explicativa. Prin urmare, societatea a stornat in evidenta contabila contravaloarea cladirilor si terenurilor inregistrate initial in conturile 212 „Constructii” si 211 „Terenuri si amenajari de terenuri” si le-a inregistrat in contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizari corporale”.

Din consultarea bazei de date ANAF, s-a constatat ca SCSRL, incepand din anul 2012, nu a mai depus la organul fiscal competent Declaratiile 101, iar din data de 13.02.2013 societatea a fost radiata.

Urmare celor mentionate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea in mod eronat a considerat din proprie initiativa achizitia de cladiri si terenuri ca si avans, deoarece factura emisa de catre SCSRL nu reprezinta avans, ci vanzare propriu-zisa de bunuri ,asa cum reiese din documentul prezentat (factura), care la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” are enumerate bunurile (cladiri si terenuri extravilane).

Astfel, doar simpla prezentare a unei facturi, fara prezentarea de documente justificative (extrase de carte funciara) nu este suficienta pentru a demonstra in mod clar ca s-a realizat in fapt transferul dreptului de proprietate si pentru a sustine intentia declarata a societatii ca achizitia a fost efectuata in scopul realizarii unor activitati economice din care sa se obtina venituri.

Mai mult, operatiunea in fapt, respectiv transferul dreptului de proprietate, nu se va realiza/finaliza niciodata, deoarece SCSRL a fost radiata din februarie 2013.

Prin urmare, operatiunea nu reprezinta o livrare de bunuri, iar societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”. Acest articol consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului 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. Prin urmare, 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.

In sustinerea celor relatate stau si prevederile legale ale art. 14 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct. 46 (2) din Secțiunea 7 Principii contabile din Ordinul nr. 3055/2009. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.”

Urmare a celor mentionate, s-a constatat ca pentru achizițiile efectuate societatea nu are la baza documente justificative din care sa rezulte faptul ca acestea au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile.

Pentru aceste achizitii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma delei, intrucat nu a respectat prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 128 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a) coroborate cu prevederile Deciziei nr. V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Inalta Cutre de Casatie si Justitie.

Referitor la tranzactiile derulate cu SCSRL

- SCSRL - in calitate de furnizor;

- SC SRL - in calitate de client.

In luna mai 2011, societatea a incheiat Contractul de consultanta nr.cu SCSRL din, in calitate de consultant, al carui obiect il reprezinta acordarea de consultanta pentru proiectul de

finantare „achizitii de utilaje la SC SRL din loc. Vermes”. Pretul contractului este delei, fara TVA. Durata contractului este de 12 luni.

In urma verificarii actelor si documentelor prezentate de societate, s-a constatat ca SCSRL a intocmit si emis catre SC SRL factura nr., reprezentand servicii consultanta. Valoarea totala a facturii a fost delei, din care TVAlei. In legatura cu aceste prestari de servicii, echipa de inspectie fiscala prin Nota explicativa a solicitat reprezentantului legal explicatii cu privire la finalizarea contractului incheiat cu SCSRL. Acesta precizeaza ca acest contract nu s-a derulat in perioada numirii sale in functie. Societatea nu a adus argumente si nu a prezentat documente justificative relevante care sa sustina faptul ca prestarile de servicii pentru care a fost incheiat contractul s-au realizat.

Prin urmare, operatiunea in sine nu reprezinta o prestare de servicii, iar societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”. Acest articol consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului 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. Prin urmare, 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.

In sustinerea celor relatate stau si prevederile legale ale art. 14 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare: „Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”, precum si pct. 46 (2) din secțiunea 7 Principii contabile din Ordinul nr. 3055/2009 .

Urmare a celor mentionate, se constata faptul ca societatea pentru serviciile de consultanta, nu are la baza documente justificative din care sa rezulte faptul ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Pentru aceste achizitii, societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere in suma delei, intrucat nu a respectat prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 145 alin. (2) lit. a) si Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Referitor la tranzactiile derulate cu SCSRL
- SCSRL - in calitate de furnizor

- SC SRL - in calitate de client

In luna noiembrie 2012, SC SRL a inregistrat in evidenta contabila factura nr. 2/.....emisa de SCSRL, reprezentand terenuri productive si neproductive. Societatea verificata este in faliment, fiind reprezentata prin lichidator judiciarTimisoara. Achizitia s-a efectuat in baza Procesului verbal incheiat la data dein urma participarii la licitatie publica din aceeasi data. Valoare totala a facturii a fost delei, din care TVA deductibila in suma delei.

In timpul inspectiei fiscale, s-a solicitat administratorului societatii, d-na, o Nota explicativa pentru a preciza scopul pentru care au fost achizitionate bunurile, cat si prezentarea extraselor de carte funciara pentru dovedirea dreptului de proprietate asupra bunurilor achizitionate. Urmare Notei explicative, administratorul a declarat ca contravaloarea facturii nu a fost achitata, motiv pentru care furnizorul a stornat factura initiala in data de 20.09.2013. Pentru aceasta stornare nu au fost prezentate documente justificative concrete. Mai mult, aceasta stornare sustine faptul ca operatiunea de vanzare cumparare a fost nereala inca de la inceput.

Avand in vedere cele relatate, organele de inspectie fiscala au constata ca dupa aproape un an de la asa zisa achizitie, factura nu a fost achitata, nu a avut loc transferul dreptului de proprietate de la SCSRL la SC SRL, intrucat nu au fost prezentate extrasele de carte funciara.

Astfel, doar simpla prezentare a unor facturi, fara prezentarea de documente justificative, nu este suficienta pentru a demonstra in mod clar ca s-a realizat in fapt transferul dreptului de proprietate si pentru a sustine intentia declarata a societatii ca achizitia a fost efectuata in scopul realizarii unor activitati economice din care sa se obtina venituri.

Prin urmare, operatiunea in sine nu reprezinta o livrare de bunuri, iar societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”. Acest articol consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului 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. Prin urmare, 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.

In sustinerea celor relatate stau si prevederile legale ale art. 14 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile

ulterioare: „Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”, precum și pct. 46 (2) din secțiunea 7 Principii contabile din Ordinul nr. 3055/2009 .

Urmare celor mentionate, s-a constatat ca pentru achizițiile efectuate societatea nu are la baza documente justificative din care sa rezulte faptul ca acestea au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile.

Pentru aceste achizitii societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma delei, intrucat nu a respectat prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 128 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a) coroborate cu prevederile Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie .

Referitor la tranzactiile derulate cu Directia de Administrare a Domeniului Public si Privat Caras-Severin (DADPP)

Tranzactiile comerciale intre societatea verificata si au avut loc doar in cursul anului 2012 si au fost doar de natura livrarilor de prestari servicii constand in lucrari de constructii.

Societatea verificata a efectuat prestari de servicii catre in suma totala delei, din care TVA 119.090 lei. Cea mai mare parte a acestor prestari a fost subcontractata la diverse societati (SC Cristicons SRL si SC SRL) si doar o mica parte, respectiv lucrarile reprezentand repunere in folosinta subsol tehnic Policlinica Spitalului Judetean Caras-Severin nu a fost subcontractata.

Din actele si documentele puse la dispozitie, s-a constatat ca societatea verificata a incheiat cu DADPP un numar de trei contracte de lucrari, dupa cum urmeaza:

- *Contractul de executie nr. 988/04.04.2012 avand ca obiect lucrari de constructie Sectia RMN Spitalul Judetean C-S.*

Pretul convenit pentru indeplinirea contractului a fost de 406.222,13 lei, fara TVA. Aceasta lucrare a fost subcontractata de catre societate firmei Cristicons SRL, fiind incheiat Contractul nr.si Actul aditional nr. Obiectul contractului nr. 173/27.04.2012 il reprezinta „lucrari de construire sectie RMN la Spitalul Judetean din Resita”. Valoarea totala a lucrarilor ce fac obiectul contractului este de 345.300 lei, TVA exclus, iar durata de executie a lucrarilor este de 6 luni de la semnarea contractului. Actul aditional nr. a suplimentat pretul contractului initial cu suma de 52.600 lei, TVA exclus, restul clauzelor ramanand nemodificate. Subcontractorul a emis mai multe facturi catre SC SRL.

- *Contractul de executie nr.al carui obiect il reprezinta executarea de lucrari pentru reabilitare fatada Biblioteca*

Pretul contractului pe care achizitorul s-a obligat sa-l plateasca executantului a fost delei, inclusiv TVA. Pentru realizarea acestui contract ,societatea verificata a subcontractat lucrarea SC SRL Oravita. Subcontractorul a inregistrat factura nr., reprezentand executarea lucrarilor. S-a constatat ca societatea verificata se comporta ca un intermediar.

- *Contractul de executie nr. 725/2012* in care SC SRL se obliga sa execute lucrari de repunere in folosinta a subsolului tehnic al policlinicii Spitalului Judetean C-S, pretul contractului este de, fara TVA. Aceasta lucrare nu a fost subcontractata. Pentru aceasta lucrare au fost facturate doar partial lucrarile (pana lasfarsitul perioadei verificate).

Urmare a celor mentionate, s-a constatat ca societatea in mod eronat a beneficiat de deducerea TVA in suma delei.

Pentru aceasta diferenta au fost calculate accesoriile in suma totala de lei (dobanzi:lei si penalitati de intarziere:lei). Accesoriile au fost calculate in conformitate cu art. si art.¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare. Acestea au fost calculate pana la data de 31.10.2014.

III. . Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

Referitor la obligatiile fiscale de natura impozit profit, TVA si accesoriile aferente, in suma totala delei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timișoara se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care pentru faptele inscrise in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate au stat la baza Sesizarii penale nr.care a fost transmisa organelor de urmarire și cercetare penala, in virtutea principiului general de drept *penalul tine in loc civilul*.

Prin contestatia formulata, petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare reprezentand:

- impozit profit in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;

- TVA in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma delei.

In fapt, SC SRL a inregistrat achizitii de bunuri si prestari de servicii de la urmatoarii furnizori de bunuri:

- SCSRL;
- SCSRL;
- SCSRL;
- SCSRL .

S-a constatat ca aceste societati au emis facturi cu scopul de a diminua TVA de plata, prin inregistrarea TVA deductibila, si impozitul pe profit, prin includea acestora pe costuri, astfel incat operatiunile inscrise in facturile emise de aceste societati sunt fictive, tranzactiile nu sunt rezultatul unei activitati economice si, deci, documentele prezentate nu corespund realitatii.

Faptele descrise mai sus pot fi de natura celor prevazute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, drept pentru care s-a depus Sesizare penala nr. la Parchetul de pe langa Tribunalul Caras-Severin pentru extinderea cercetarilor de catre organele abilitate, sesizandu-se prejudicierea bugetului statului cu suma delei, dupa cum urmeaza:

- lei impozit pe profit;
- lei TVA;
- lei majorari aferente impozitului pe profit si TVA-ului;
- lei penalitati aferente impozitului pe profit si TVA-ului.

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin Procesul verbal nr. 355/11.11.2014 ale carui constatari au fost preluate in Raportul de inspectie fiscala in urma analizei caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala contestata si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Referitor la impozitul pe profit in suma de 999 lei, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 19

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Referitor la TVA in suma delei, sunt aplicabile prevederile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Persoanele inregistrate conform art. 153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva.

(2) Decontul de taxa intocmit de persoanele inregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia nastere dreptul de deducere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei pentru care se exercita dreptul de deducere, in conditiile prevazute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a carei exigibilitate ia nastere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei colectate care nu a fost inscrisa in decontul perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea taxei, precum si alte informatii prevazute in modelul stabilit de Ministerul Finantelor Publice.

(3) Datele inscrise incorect intr-un decont de taxa se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare si se vor inscrie la randurile de regularizari.”

Referitor la accesoriile in suma deaferente impozitului pe profit si la la accesoriile in suma deaferente TVA, sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. alin. (1) si art.¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„ Art.119 -Dispozitii generale privind majorări de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datorează dupa acest termen majorari de intarziere.”

„ Art - Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculează pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

„ Art.¹ Penalitati de intarziere

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”

Avand in vedere ca:

- in ceea ce priveste calculul TVA datorata la perioada scadenta exista o stransa legatura cu TVA aferenta perioadei fiscale anterioare;
- impozitul pe profit se calculeaza anual ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adauga cheltuielile nedeductibile;
- majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere se datoreaza pentru debitul neachitat;

organul de solutionare a contestatiei nu poate fragmenta obligatia fiscala pronuntandu-se pe fond asupra unei parti din suma reprezentand impozit pe profit si TVA, intrucat aceste obligatii fiscale se determina de organele de inspectie fiscala pe total perioada supusa inspectiei fiscale, și nu pentru fiecare document sau operatiune in parte.

Astfel, ne aflam in imposibilitatea de a stabili corect debitele si accesoriile aferente impozitului pe profit si TVA pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

In drept, art. 214 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*„Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa
(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:*

a) Organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiunii a carei constantare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa (...). “

Astfel, între stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin Raportul de inspectie fiscala nr./..... emis de catre organele de inspectie fiscala ale DGRFP Timisoara – Activitatea de Inspectie Fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr, contestata si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

In acest sens, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, avand in vedere principiul de drept „*penalul tine in loc civilul*”, precum si faptul ca in speta operatiunile efectuate au implicatii fiscale pentru care se ridica problema inregistrarii unor operatiuni fictive, cu consecinta diminuarii impozitelor datorate bugetului de stat.

Astfel, hotaratoare in emiterea unei decizii de solutionare a contestatiei sunt cercetarile organelor de urmarire penala efectuate in cauza in conditiile in care, asa cum am aratat mai sus, in speta exista suspiciuni de evaziune fiscala, or a nu lua in considerare aceste cercetari ar putea conduce la o contrarietate între hotararea penala si cea civila, cu toate consecintele care ar decurge din aceasta situatie.

Totodata, se retine ca, potrivit doctrinei, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor 2 actiuni este

savarsirea infractiunii sau existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni, iar, pe de alta parte, solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Astfel decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luata ori de cate ori este vadit ca solutia laturii penale a cauzei are o inraurire hotaratoare asupra dezlegarii pricinii, suspendarea solutionarii avand natura de a preintampina emiterea unor hotarari contradictorii.

Totodata, se retine ca practica jurisprudentiala europeana a CEDO priveste drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situatii similare interzicand expres aplicarea unei diferente de tratament unor situatii analoage sau comparative.

A proceda astfel, per a contrario, ar insemna sa fi ignorat cercetarile organelor de urmarire penala efectuate in cauza, in conditiile in care acestea au fost sesizate in temeiul art. 108 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, constatandu-se indiciile savarsirii unor infractiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate intre hotararea penala si cea civila, care ar fi determinat afectarea prestigiului justitiei si a ordinii publice, cu consecintele ce ar fi putut decurge din aceasta situatie.

In același sens, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedura penala, potrivit carora *„Hotarirea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei, a persoanei care a savarsit-o și a vinovatiei acesteia.”* și ale pct. 10.4 din Ordinul nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevad ca *„La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta și in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, precum și a expertizelor efectuate in cauza, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.”*

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca prioritatea de solutionare o au organele de urmarire penala, care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale, potrivit principiului de drept *„penalul tine in loc civilul”*, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de procedura penala, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, DRGFP Timisoara – Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, in temeiul art. 216 alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, care prevede:

„Prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, in conditiile prevazute de art. 214”,

se va suspenda solutionarea cauzei pentru suma totala delei care se compune din:

- impozit profit in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;
- TVA in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma delei;

procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art. 214 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

„ (3) Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr., se

D E C I D E :

- suspendarea solutionarii contestatiei formulate de SC SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare in suma totala delei reprezentand:

- impozit profit in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma delei;
- TVA in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma delei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma delei.

- prezenta decizie se comunica la :
 - SC SRL;
 - AJFP Caras - Severin - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....