



DECIZIA nr. 69 din 2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **SC X SRL – CIF ...**, cu sediul în județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei taxa pe valoarea adăugată,
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr.../2010 și a Deciziei de impunere nr.../2010, invocând următoarele motive:

Referitor la impozitul pe profit, contestatara reține următoarele:

1. Verificările efectuate în privința cheltuielilor cu lucrări și servicii care au fost facturate de către SC Y SRL sunt total neîntemeiate. Astfel, în urma controlului, organele fiscale au stabilit că: „întrucât contractul și procesul verbal de recepție nu sunt valabile deoarece conțin informații false, acestea nu justifică realitatea cheltuielilor înregistrate, ..”

Contestatară nu acceptă această explicație, motivând că între părți există un contract de subantrepriză cu nr.../A/2008, care poartă ștampila ambelor societăți și care a fost semnat de către dl. BA din partea SC X SRL și dl. CD din partea SC Y SRL. Și în procesul-verbal de recepție finală nr.../2008 este menționată numele reprezentanților susmenționați, respectiv semnăturile acestora. Mai mult și factura nr.../2008 poartă ștampila societății SC Y SRL, iar și în acest caz semnătura este total identică cu cele din procesul-verbal și din contract.

Contestatară menționează că, aceste cheltuieli sunt reale, societatea efectuând și plata lucrărilor executate în baza contractului prin bilete la ordin, și aceste plăți confirmă faptul că între părți au existat raporturi comerciale.

Societatea contestatară precizează că, organele de control aveau obligația să efectueze controlul fiscal cu respectarea prevederilor art.105 alin.1 din Codul de procedură fiscală: *„Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

Organul de control a stabilit, exclusiv în baza declarației verbale a fostului administrator al SC Y SRL, dl. CD, ca contractul și procesul verbal de recepție nu sunt valabile, ceea ce nu este acceptabil atâta timp cât documentele care stau la baza problemei, stabilesc o altă situație de fapt.

Contestatară consideră ca, pentru faptul că SC Y SRL nu a declarat contravaloarea lucrărilor achitate, nu poate să răspundă pentru culpa celeilalte părți contractante în ceea ce privește obligațiile fiscale ale acestuia.

2. În ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit suplimentar calculat în baza facturii nr... din 2009 emis de către SC W SRL, contestatară susține că aceasta este neîntemeiată pentru următoarele considerente:

Prin raportul de inspekție fiscală, organul de control menționează că nici societatea W și nici societatea contestatară nu avea angajați care să manevreze nacela închiriată, față de care contestatară menționează că organul de control nu are dreptul să analizeze dacă pe parcursul operațiunilor s-au respectat normele de muncă sau normele tehnice, această atribuție revenind organelor de specialitate în acest domeniu.

Cel de al doilea motiv invocat de către organele de control a fost că factura nu îndeplinește condițiile stabilite prin art.155 alin.5 din Codul Fiscal.

Societatea consideră ca faptul că, factura nu conține adresa completă a părților nu poate să conducă la concluzia că aceasta nu ar fi un document justificativ, atâta timp cât localitatea în care își au sediile părțile este menționată în mod expres, iar obligația de a întocmi factura în conformitate cu prevederile legale îi revine în exclusivitate furnizorului de servicii.

3. În privința facturilor emise de către SC Q SRL, organele de control au stabilit că acestea reprezintă cheltuială nejustificată deoarece nu

îndeplinesc prevederile legale stabilite prin art.155 alin.5 din Codul Fiscal, față de care societatea contestatară consideră că răspunderea pentru deficiențele constatate în privința facturilor îi revine în exclusivitate furnizorului, care avea obligația să menționeze în acestea toate datele care sunt prescrise în prevederile legale.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

1. Societatea contestatară precizează că, în cazul facturii emise de către SC Y SRL, stabilirea TVA-ului suplimentar se bazează tot exclusiv pe declarațiile fostului administrator, organul de control ignorând documentele depuse în vederea clarificării situației.

Contestatară susține că deducerea TVA-lui a fost perfect legală, societatea a achitat integral valoarea facturii emise de furnizor în baza contractului încheiat între părți.

2. Societatea consideră că stabilirea TVA-lui suplimentar în privința facturii emise de către SC W SRL este total nefondată, deoarece societatea a achitat integral factura emisă de către furnizor, prin tranzacții bancare succesive. Totodată prin Declarația 394, înregistrată sub nr... la data de 2010, furnizorul a menționat în mod expres această operațiune.

3. În cazul furnizorului SC Q SRL facturile au fost achitate de către contestatară prin Ordine de plată, iar societatea precizează că prin Declarația 394 nr.../2008 al SC Q SRL, valorile facturilor au fost înregistrate la organele fiscale.

În concluzie, societatea contestatară susține că, în toate cele trei cazuri analizate, plata facturilor s-a efectuat în mod integral către furnizori, care aveau obligația să vireze valoarea TVA-lui aferent către bugetul de stat, iar contestatară avea dreptul să deducă TVA aferentă facturilor, deoarece aceste operațiuni de plăți au constituit cheltuieli efectuate de către societatea contestatară.

Cu privire la majorări de întârziere:

1. Organul de control a stabilit majorări de întârziere asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar, în valoare totală de ... lei, această valoare însă nu poate fi admisă, deoarece a fost calculată fără vreun just temei. Contestatară menționează că în toate cele trei cazuri stabilirea impozitului pe profit a fost neîntemeiată, drept pentru care și majorările de întârziere calculate asupra acestora sunt neîntemeiate.

Mai menționează că la data de 13 iulie 2010, prin Ordinul de plată nr..., societatea a achitat integral valoarea impozitului pe profit stabilit suplimentar, suma virată fiind de ... lei. Or, din moment ce creanța principală a fost achitată integral, obligarea la plata majorărilor de întârziere este nejustificată.

2. În ceea ce privește majorările aferente TVA, din Fișa sintetică a societății reiese, că la data emiterii deciziei de impunere, respectiv 2010,

societatea nu a figurat cu datoriile față de bugetul de stat, chiar și valoarea TVA suplimentară stabilită, în valoare de ... lei a fost achitată.

În art.2.1.2. al Deciziei de impunere s-a stabilit că majorările de întârziere au fost calculate „pentru neachitarea la termen a TVA-lui stabilit suplimentar”. Or, un astfel de motiv nu poate fi acceptată, atâta timp cât TVA-ul stabilit suplimentar a fost achitat integral chiar înainte de a deveni scadentă.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2007 - 31.12.2009

În legătură cu impozitul pe profit

În urma verificării bazei de impunere în exercițiile financiare 2007, 2008 și 2009, conform datelor cuprinse în bilanțele de verificare, a declarațiilor privind impozitul pe profit, a bilanțului și contului de profit și pierdere precum și a registrului de evidență fiscală, s-a constatat că în această perioadă societatea nu a determinat corect baza impozabilă, din următoarele considerente:

a) În urma verificării cheltuielilor s-a constatat că în luna septembrie 2008 societatea a înregistrat în contul "628 Cheltuieli privind serviciile executate" cheltuieli cu lucrări și servicii facturate de către SC Y SRL în valoare de ... lei conform facturii nr. ... din data de 2008.

Pentru justificarea lucrărilor au fost prezentate echipei de inspecție fiscală contractul de subantrepriză nr.../A/2008, având ca obiect "execuția montaj bordura ferestre interior structura auxiliara porți și vopsire structura metalica Hala de producție ZINGERLEWOOD", în care SC Y SRL este reprezentat prin administratorul BA, și procesul verbal de recepție finală nr.../2008. Procesul verbal de recepție finală nr... din data de 2008 este semnat de comisia de recepție formată din BA și CD și are semnături în dreptul celor două persoane.

Din Declarația 394 - Neconcordanțe pentru codul de înregistrare fiscală a SC X SRL, înaintată de către CSII din cadrul DGFP Harghita, rezultă că SC Y SRL nu a declarat această livrare iar din baza de date a DGFP Harghita s-a constatat că ultimul decont de TVA depus a fost pentru trim. I 2009, rezultând astfel că nu a fost colectat TVA în suma de ... lei.

S-a solicitat control încrucișat la SC Y, în urma controlului fiind întocmit Procesul-verbal înregistrat la DGFP Harghita - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ../2010.

Din procesul verbal reiese că administratorul societății în perioada în care a fost emisă factura nr. ... din data de 2008, dl. CD, a declarat că nu are cunoștință despre emiterea acestei facturi și nu a încheiat și nu a semnat nici un contract sau proces verbal de recepție finală, iar semnătura de pe aceste documente nu îi aparține.

Din analiza declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat s-a constatat ca SC Y SRL nu are nici un angajat și că activitatea principală a societății este Transporturi rutiere de mărfuri.

Întrucât contractul și procesul verbal de recepție nu sunt valabile deoarece conțin informații false acestea nu justifică realitatea cheltuielilor înregistrate, fiind încălcate prevederile art.'21, alin. 4 lit m) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile HG 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct 48.

b) În urma verificării cheltuielilor organul de inspecție a constatat că în cursul anilor 2008 și 2009 societatea a înregistrat în contabilitate și a dedus din profitul impozabil cheltuieli care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor, astfel:

În luna septembrie 2008 societatea a înregistrat în contul "628 Cheltuieli privind serviciile executate" cheltuieli cu lucrări și servicii facturate de către SC T SRL în valoare de ... lei conform facturii nr. .. din data de 2008, în valoare totală de ... lei (inclusiv TVA).

În luna decembrie 2009 societatea a înregistrat în contul "612 Cheltuieli cu închirieri" cheltuieli cu închirierea unei macarale și două nacele facturate de către SC W SRL în valoare de ... lei conform facturii nr. .. din data de 2009 în valoare totală de ... lei (inclusiv TVA).

Deoarece SC W SRL nu a avut nici un angajat pe perioada noiembrie - decembrie a anului 2009 perioada în care au fost închiriate aceste utilaje având în vedere că au fost închiriate 2 nacele și o macara s-au verificat statele de plată și foaia colectivă de prezență la SC X SRL și s-a constatat ca nu are nici un angajat specializat pentru a efectua lucrări cu macara.

La întrebarea pusă administratorului societății despre persoana calificată care a lucrat cu aceste utilaje, răspunsul a fost că nacele închiriate de la SC W SRL funcționează cu comanda din nacela, manevrat de muncitorul care lucrează la înălțime. Societatea SC X SRL nu are angajați care să lucreze la înălțime, numai lăcătuși, astfel nu este justificat efectuarea operațiunii.

Totodată, organul de control a constatat că factura în baza căreia au fost deduse cheltuielile cu închirierea utilajelor nu conține adresa persoanei juridice care emite factura, nici a societății cumpărătoare, contrar prevederii art. 155 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată.

În urma verificării cheltuielilor materiale s-a constatat că în luna mai a anului 2008 societatea a înregistrat cheltuieli materiale în sumă de ... lei facturate de către SC Q SRL, facturi ce nu conțin codul unic de înregistrare a persoanei juridice care emite factura nici a societății cumpărătoare contrar prevederii art.155 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată.

În consecință pe perioada verificată s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei și s-au calculat majorări de întârziere în sumă de

... lei.

În legătură cu taxa pe valoarea adăugată

În urma verificării s-au constatat următoarele deficiențe:

a) În luna septembrie 2008 societatea a dedus TVA aferentă facturii nr. ... din data de 2008 în valoare totală de ... lei (inclusiv TVA) emisă de SC Y SRL din care TVA în sumă de ... lei.

Întrucât administratorul societății furnizoare declară că nu a facturat serviciile respective iar contribuabilul nu deține documente care să justifice realitatea prestării acestora și achiziționarea lor în folosul realizării de operațiuni taxabile, aspect prezentat la cap. Impozit pe profit, pentru TVA-ul aferent nu are drept de deducere.

b) În urma verificării organul de inspecție a constatat că în luna mai 2008 societatea a dedus TVA în valoare de ... lei aferente facturilor emise de către SC Q SRL. Deducerea de către SC X SRL a TVA aferentă acestor facturi este nejustificată, întrucât facturile nu au cuprins toate informațiile prevăzute la art.155, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată.

Totodată s-a constatat că societatea a dedus TVA în valoare de .. lei conform facturii nr. .. din data de 2008 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei facturate de către SC T SRL.

Conform facturii nr. .. din data de 2009 în valoare totală de ... lei emise de către SC W SRL a fost dedusă TVA în valoare de ... lei, nici această factură nu conține informațiile prevăzute de legislație.

c) În luna iulie 2009 societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de ... lei în baza facturii seria MS nr. ./2009 emisă de SC S SRL din .., în sumă totală de ... lei din care TVA ... lei, factura reprezentând "Venituri conform contract de cesiune din 24.07.2009". Obiectul acestui contract nu intră în sfera de aplicare a TVA nefiind operațiune care, în sensul art. 128-130, constituie sau este asimilată cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.

Urmare a constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală rezultă TVA suplimentar în sumă de ... lei, și majorări de întârziere în suma de ... lei.

III. Având în vedere prevederile pct.9.9. din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, aprobat prin Ordinul nr.519/27.09.2005 emis de președintele ANAF, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr. ./ad/2010, a solicitat întocmirea unui proces verbal de cercetare la fața locului pentru lămurirea următoarelor aspecte:

- decizia de impunere pentru suma de ... lei TVA și pentru o parte din impozitul pe profit este motivată pentru faptul că facturile nu conțin toate

elementele obligatorii prevăzute de lege. Din conținutul raportului de inspecție fiscală rezultă, că neacceptarea deductibilităților fiscale a unor facturi se datorează și faptului, că nu s-a putut efectua controlul încrucișat la furnizori, contribuabilul nu a putut justifica realitatea operațiunilor, furnizorul nu are angajați;

- analizarea și clarificarea relațiilor contractuale și a operațiunilor între S.C. X SRL și SC Y SRL, din contractul încheiat între aceste două firme rezultă că lucrările au fost executate la Hala de producție ZINGERLEWOOD pe baza documentației și a bugetului de proiect puse la dispoziție de către antreprenor. Să se anexeze la procesul verbal toate documentația, în copie, și dacă este posibil confirmarea din partea proprietarului halei;

- analizarea relațiilor contractuale și a operațiunilor între S.C. X SRL și SC W SRL, precum și necesitatea utilajelor închiriate, la ce lucrare au fost folosite;

În concluzie, s-a solicitat stabilirea, în mod concret, motivul pentru care operațiunile în cauză nu au fost acceptate, respectiv: facturile nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege, nu sunt aferente activității, lipsa documentului justificativ, deficiențe constatate la furnizori, operațiuni nereale.

Prin procesul verbal de cercetare la fața locului, solicitat prin adresa nr. ../ad/2010, a fost încheiat sub nr../2010 fiind depus în dosarul cauzei la data de 12.2010 sub nr..., organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

1. Referitor la relațiile contractuale cu SC Y SRL

În luna septembrie 2008 S.C. X SRL a înregistrat, în baza facturii nr. ../2008 emisă de SC Y SRL, în contul "628 Cheltuieli privind serviciile executate" suma de ... lei și a dedus TVA în sumă de ... lei. Valoarea acestei facturi reprezintă c/val. 366 ml bordură ferestre, 6.588 kg structură auxiliară porți și 6.588 kg vopsire structură metalică. Organul de inspecție fiscală a stabilit, că societatea contestatara nu a putut prezenta documente pentru recepția bunurilor, iar pentru justificarea lucrărilor executate a fost prezentate contractul de subantrepriză nr../A/2008, având ca obiect "execuția montaj bordura ferestre interior structura auxiliara porți și vopsire structura metalica Hala de producție ZINGERLEWOOD" și procesul verbal de recepție finală nr.. din data de 2008 semnat de comisia de recepție formată din BA și CD și are semnături în dreptul celor două persoane. Pct. 3 și 4 din contract prevede documentația pe baza căreia se va executa lucrările, dar S.C. X SRL nu a putut prezenta organelor de inspecție documentele solicitate, iar din procesul verbal de recepție finală nr... din data de 2008 nu rezultă natura lucrărilor și nici lucrarea prestată efectiv.

S-a mai precizat, că pentru această lucrare antreprenorul general este SC P SRL, iar S.C. X SRL la rândul său este subantreprenor în baza contractului de subantrepriză nr../2008.

Pentru clarificarea acestei situații s-a solicitat notă explicativă de la dl. BA administratorul societății din care rezultă, că lucrările efectuate de S.C. X SRL la Hala de producție ZINGERLEWOOD au fost decontate către SC P SRL cu facturile nr. ../2008 în valoare totală de ...lei și nr. ../2008 în valoare totală de ... lei.

Față de cele arătate de administratorul societății, organele de inspecție fiscală precizează, că decontarea lucrărilor s-a făcut până la data de 30.07.2008, în condițiile în care contractul cu SC Y SRL a fost semnat la data de 01.08.2008, iar procesul verbal de recepție finală nr... este întocmit în data de 03.09.2008, ulterior decontării lucrărilor cu antreprenorul general. Referitor la factura nr. ../2008 organele de inspecție fiscală precizează, că aceasta se referă la bordură și din situația de lucrări prezentate nu se poate identifica lucrarea.

2. Referitor la relațiile contractuale cu SC W

În luna decembrie 2009 S.C. X SRL a înregistrat, în baza facturii nr. .. din data de 2009 emisă de SC W SRL, în contul "612 Cheltuieli cu închirieri" cheltuieli cu închirierea unei macarale și două nacele în sumă de ... lei și a dedus TVA în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit, că SC W SRL nu a avut nici un angajat pe perioada noiembrie - decembrie a anului 2009 perioada în care au fost închiriate aceste utilaje, verificând și statele de plată și foaia colectivă de prezență la SC X SRL constatându-se, că nici această societate nu are nici un angajat specializat pentru a efectua lucrări la înălțime.

Totodată, organul de control a precizat, că factura în baza căreia au fost deduse cheltuielile cu închirierea utilajelor nu conține adresa persoanei juridice care emite factura, nici a societății cumpărătoare, contrar prevederii art. 155 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, iar SC X SRL nu a îndreptat eroarea nici până la data cercetării la fața locului.

3. Referitor la relațiile contractuale cu SC Q SRL

În luna mai 2008 societatea a înregistrat cheltuieli materiale în sumă de ... lei și a dedus TVA în sumă de ... lei pe baza a 4 facturi emise de SC Q SRL. Organul de inspecție fiscală a stabilit, că deducerile sunt nejustificate, întrucât facturile nu au cuprins toate informațiile prevăzute la art.155, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, iar erorile nu au fost îndreptate nici până la data cercetării la fața locului.

În concluzie, prin procesul verbal de cercetare la fața locului încheiat sub nr../2010, organele de inspecție fiscală au stabilit:

- în cazul operațiunilor cu SC Y SRL nu se justifică deducerile pe motivul, că SC X SRL prin documentele prezentate nu justifică realitatea operațiunilor în cauză;

- în cazul operațiunilor efectuate cu SC W SRL și SC Q SRL deducerile sunt nejustificate, întrucât facturile nu au cuprins toate informațiile prevăzute la art.155, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, însă au precizat, că la aceste cazuri sunt aplicabile prevederile art. 159 alin.1, lit.b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, conform căruia „Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat”.

IV. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la obligațiile suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra acestor obligații fiscale, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a făcut o analiză întemeiată a realității lucrărilor facturate de către SC Y SRL în calitate de subantreprenor.

În fapt, în luna septembrie 2008 S.C. X SRL a înregistrat, în baza facturii nr. ../2008 emisă de SC Y SRL, în contul "628 Cheltuieli privind serviciile executate" suma de ... lei și a dedus TVA în sumă de ... lei, reprezentând lucrări executate pe baza contractului de subantrepriză nr../A/2008, având ca obiect "execuția montaj bordura ferestre interior structura auxiliara porți și vopsire structura metalica Hala de producție ZINGERLEWOOD", lucrările fiind recepționate prin procesul verbal de recepție finală nr.. din data de 2008.

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat deductibilitatea acestor cheltuieli și a taxei pe valoarea adăugată, motivat prin decizia de impunere de faptul, că contractul de subantrepriză și procesul verbal de recepție nu justifică realitatea înregistrărilor, deoarece conțin informații false.

S.C. X SRL, prin contestația depusă, nu acceptă motivul organului de inspecție fiscală pe baza declarației verbale a fostului administrator al SC Y SRL, în condițiile în care între părți a existat un contract de subantrepriză, lucrările executate au fost recepționate, care au și fost achitate către executant, astfel și plățile confirmă faptul, că între părți au existat raporturi comerciale.

Din procesul verbal de cercetare la fața locului, solicitat de organul de inspecție fiscală, rezultă, că pentru lucrarea în cauză antreprenorul general era SC P SRL, iar S.C. X SRL ca subantreprenor în baza contractului de subantrepriză nr.../2008, lucrările executate la Hala de producție ZINGERLEWOOD au fost decontate către SC P SRL cu facturile nr. ../2008 în valoare totală de ... lei și nr. ../2008 în valoare totală de ... lei.

Tot prin procesul verbal de cercetare la fața locului organele de inspecție fiscală au stabilit, că decontarea lucrărilor s-a făcut până la data de 30.07.2008, în condițiile în care contractul cu SC Y SRL a fost semnat la data de 01.08.2008, iar procesul verbal de recepție finală nr... este întocmit în data de 03.09.2008, ulterior decontării lucrărilor cu antreprenorul general.

Din documentele depuse în dosarul cauzei, respectiv situația lucrărilor executate în luna august din data de 31.08.2008, anexată la procesul verbal, rezultă, că prin această situație este arătată decontarea până la 30.07.2008, dar în continuare este specificată lucrările executate în luna august, în valoare de ... euro, la care se referă factura nr. ../2008.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele aflate în dosarul cauzei, dar nici în urma procesului verbal de cercetare la fața locului, organul de soluționare a contestației nu poate să se pronunțe asupra situației de fapt fiscale, nu se confirmă cu probe nici faptul, că documentele justificative conțin informații false.

În drept, se va face aplicarea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ../2010 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală pentru **impozitul pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni, respectiv relațiile contractuale cu SC Y SRL, care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor ține cont de prevederile pct. 12.7, 12.8 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 și de prevederile art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale. Totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate prin acest capăt de cerere, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia „Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac”, precum și principiul de drept **“accesorium sequitur principalem”, se va desființa decizia de impunere nr. ../2010 și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

2. Referitor la obligațiile suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate să se deducă la calculul impozitului pe profit cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente, înregistrate în contabilitate în baza unor facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.

În fapt, în luna mai 2008 S.C. X SRL a înregistrat cheltuieli materiale în sumă de ... lei și a dedus TVA în sumă de ... lei pe baza a 4 facturi emise de SC Q SRL.

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat deductibilitatea acestor cheltuieli și a taxei pe valoarea adăugată aferente pe motiv, că facturile nu conțin codul unic de înregistrare a persoanei juridice care emite factura nici a

societății cumpărătoare, contrar prevederilor art. 155 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

În luna decembrie 2009 S.C. X SRL a înregistrat, în baza facturii nr. . din data de 2009 emisă de SC W SRL, în contul "612 Cheltuieli cu închirieri" cheltuieli cu închirierea unei macarale și două nacele în sumă de ... lei și a dedus TVA în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat deductibilitatea acestor cheltuieli și a taxei pe valoarea adăugată aferentă pe motiv, că factura nu conține adresa persoanei juridice care emite factura, nici a societății cumpărătoare, contrar prevederilor art. 155 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Față de prevederea legală de mai sus, se reține că exercitarea dreptului de deducere se efectuează în baza unei facturi în original completată conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Iar art.155 alin.(5) din același act normativ, printre altele, prevede:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține ca taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor livrate este deductibilă doar în situația în care bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de lege, printre care se află adresa și codul de înregistrare ale persoanei impozabile care emite factura și ale cumpărătorului.

Din cele reținute în prezenta decizie, documentele aflate în dosarul cauzei, rezultă că cele 4 facturi emise de SC Q SRL, respectiv nr. .. – .. din data de 2009, aflate în copie în dosarul cauzei, nu conțin elementele cu privire la codul de înregistrare ale emitentului și nici ale cumpărătorului, iar factura nr. .. din data de 2009 emisă de SC W SRL nu conține adresa emitentului și nici ale cumpărătorului.

Astfel, pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată nu este suficient ca societatea să dețină o factură care să fie înregistrată în contabilitate, aceasta **trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede în mod expres cheltuielile care nu sunt deductibile, astfel:

(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :*

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, coroborat cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“ *Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare* ”.

În acest sens art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede:“(1) *Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

(2) *Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz* ”.

Din articolele de lege mai sus menționate se rezultă condiții cumulative pentru deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, adică documentele justificative trebuind să conțină toate elementele completate în mod corect, altfel nu au calitatea de documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere.

În acest sens a fost emisă și DECIZIA Nr. V din 15 ianuarie 2007 de ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIILE UNITE, publicată în MONITORUL OFICIAL NR. 732 din 30 octombrie 2007, prin care s-a soluționat

recursul în interesul legii, declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, cu privire la aplicarea dispozițiilor [art. 6](#) alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată și ale [art. 21](#) alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității. Înalta Curte de Casație și Justiție a decis „**Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.**”

Ori, organele de inspecție fiscală nu au acceptat deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, cum s-a precizat și în procesul verbal de cercetare la fața locului depus în dosarul cauzei la data de 09.12.2010 sub nr..., pe motiv că **facturile enumerate în prezenta decizie și în raportul de inspecție fiscală nu conțin informațiile obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății contestatoare deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, conform situației de fapt existente la data inspecției, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere, în ce privește **impozitul pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei se va respinge ca neîntemeiată.**

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății potrivit căruia obligația de a întocmi factura în conformitate cu prevederile legale îi revine în exclusivitate furnizorului de servicii, având în vedere prevederile legale precizate în cuprinsul prezentei decizii, precum și decizia ÎCCJ, dar cum au precizat și organele de inspecție fiscală, în asemenea cazuri sunt aplicabile prevederile art. 159 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitoare la corectarea documentelor.

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate prin acest capăt de cerere, ținând cont de soluția dată, prin care s-a respins impozitul pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principalem*” se va respinge contestația și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

3. Referitor la obligațiile suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, poate să se pronunțe pe fond asupra acestei obligație stabilită suplimentar, în condițiile în care S.C. X SRL nu aduce nici un argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nu depune niciun document de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin decizia de impunere nr. ../2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de ... lei.

SC X SRL, în cuprinsul contestației depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, referitor la obligațiile suplimentare de plată aduce argumente pentru suma totală de ... lei, la care s-a pronunțat la pct.IV/1 și 2 din prezenta decizie. Pentru diferența de ... lei, societatea nu aduce în apărarea sa argumente de fond.

În drept, art.206 alin.1 lit.c și lit. d din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede :

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:(...)”

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;” coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , care stipulează :

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”

Totodată, prevederile pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și pe text de lege, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru obligațiile suplimentare de plată

reprezentând **impozit pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, se va respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate prin acest capăt de cerere, ținând cont de soluția dată, prin care s-a respins impozitul pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principalem*”** se va respinge contestația și pentru **majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății referitoare la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale de plată stabilite suplimentar potrivit căruia obligarea la plata majorărilor de întârziere este nejustificată în condițiile în care creanța principală a fost achitată integral, având în vedere prevederile art. 119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada verificată, potrivit cărora **“Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”** sau **„ (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

Din aceste prevederi legale se reține, că majorările de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale și nu de la termenul de plată stabilit prin decizia de impunere, termenul de plată reprezintă data după care organul fiscal poate să declanșeze procedura de executare silită și nu data de la care se datorează majorările de întârziere. De altfel din conținutul raportului de inspecție fiscală și anexele rezultă, că organul de inspecție fiscală a respectat dispozițiile generale privind majorări de întârziere, majorările de întârziere fiind calculate de la data scadenței creanței fiscale, stabilite pentru fiecare impozit și taxă prin Codul fiscal.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ./2010 pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând

- impozit pe profit în suma de ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ...

lei;

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în suma de ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ...

lei;

-majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

3. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ...

lei;

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,