

DECIZIE nr.

privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L.
în reorganizare judiciară, in judicial reorganisation, en redressement
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr./26.06.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii cu adresa nr./23.06.2014, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../26.06.2014, asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

în reorganizare judiciară, in judicial reorganisation, en redressement
cu sediul în, jud. Arad
CUI:

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./17.06.2014, a procedat la analizarea dosarului contestației, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR/14.05.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr./14.05.2014 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul AJFP Arad.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală F-AR nr./14.05.2014, se rețin următoarele:

În drept, OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea conferită de art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată astfel:

“ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021 din 29 iulie 2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini.

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/14.05.2014, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR/14.05.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată și ștampilată de reprezentantul legal al petentei, dl., în calitate de administrator special al S.C. x S.R.L., conform prevederilor art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR .../14.05.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr. .../14.05.2014 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând anularea acestora și obligarea organului fiscal la emiterea unei noi decizii de impunere care „să cuprindă impozitul TVA real datorat de contestatoare, iar pentru diferența să ne admiteți cererea de rambursare de TVA formulată”.

În mod eronat organul de control a anulat în întregime valoarea TVA deductibilă în condițiile în care a constatat în cuprinsul celor două acte emise că „o parte din sumă reprezintă întrădeavăr lucrări de investiție făcute în 2009 și cuprinse în factura seria I nr. .../31.03.2012” fără însă a fi precizată valoarea acestora și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Faptul că în factura în cauză au fost înscrise „lucrări de investiții pentru cariera de la B” reprezintă, în opinia petentei, o eroare materială în condițiile în care „în spatele facturii există și devize de lucrări și pentru cariera P”, iar actele contabile ce au stat la baza emiterii facturii au fost întocmite și înregistrate în contabilitatea societății, fapt care dovedește că „lucrările au fost efectuate pentru ambele cariere”.

De altfel, punctul de vedere al petentei este că în situația în care se constată nereguli formale sancțiunea care se impune este amenda și nu anularea sumelor.

În opinia petentei, existența lucrărilor efectuate în anul 2009 rezultă din declarația administratorului special al contestatoarei din acea perioadă – V și care „au fost recunoscute de organul de control”, motiv pentru care se impunea deducerea TVA astfel încât „să se anuleze parțial sumele facturate și să se recunoască cele real înregistrate în contabilitate.”

O altă critică adusă de petentă constatărilor inspecției fiscale o reprezintă faptul că „organul de control menționează sumele înregistrate în contabilitatea societății pag. 6-10 din Raportul de control, dar deși toate aceste sume dovedesc relația contractuală între X SRL și I SA, în perioada supusă controlului, cu toate acestea NU este luat în considerare TVA-ul aferent acestor sume, care din punct de vedere legal este deductibil.”

În drept își întemeiază solicitările pe dispozițiile art. 205, art. 207 din OG nr. 92/2003, republicată și modificată.

II. Societatea petentă a fost reverificată urmare Deciziei nr. .../27.09.2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad prin care s-a dispus:

“Desființarea Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o noua inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.”

Urmare reverificării efectuate, organele fiscale au constatat că societatea petentă, în cursul lunii martie 2012 și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. .../31.03.2012 emisă de SC I SA, în condițiile în care nu poate justifica utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile a lucrărilor de amenajare care fac obiectul facturii, petenta încălcând astfel prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; astfel suma de ... lei reprezentând parte din taxa pe valoarea adăugată de rambursat la 30.04.2012 a fost respinsă la rambursare.

Cu ocazia reverificării organele de inspecție fiscală au solicitat Agenției Naționale pentru Resurse Minerale (adresa nr. .../10.09.2013) informații și documente care pot să ateste realitate amenajărilor și serviciilor achiziționate – deschiderea unor noi fronturi de lucruri – de către SC X S.R.L. aferent carierelor de piatră de la B și P, în perioada aprilie – decembrie 2010, de la S.C. I S.A.

Conform adresei Agenției Naționale pentru Resurse Minerale – Direcția Generală Inspecție și Supraveghere Teritorială a Activităților Miniere și a Operațiunilor Petroliere nr. .../03.10.2013, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../07.10.2013, rezultă faptul că în evidențele inspectoratului nu se regăsesc informații referitoare la contracte comerciale încheiate între S.C. X S.R.L. și S.C. I S.A., organele de inspecție precizând că acest fapt este confirmat și de dl. V, administrator special al S.C. X S.R.L. în Nota explicativă dată cu ocazia inspecției fiscale.

De asemenea, în vederea stabilirii stării de fapt cu privire la situațiile de plată (devizele) anexate la factura seria I nr./31.03.2012 emisă de S.C. IS.A. către S.C. X S.R.L. s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. I S.A..

În urma solicitării a fost dresat **Procesul verbal nr. .../13.05.2014** în care s-au stabilit următoarele:

» elementele luate în calcul (materiale consumabile, transport, utilaj etc.) la întocmirea situațiilor de plată (devize) nu concordă cu datele înregistrate în evidența contabilă a S.C. I S.A. aferentă aceleiași perioade. Totodată s-a constatat că situațiile de plată (devizele) au fost întocmite ulterior perioadei aferentă căreia au fost încheiate, acestea fiind parțial semnate, fiind doar ștampilate, aspecte confirmate de dl. V în Nota explicativă.

» în evidența contabilă a S.C. I S.A. nu se regăsesc alocate lucrărilor efectuate către S.C. X S.R.L. consumurile materiale și celelalte elemente (transport, utilaj etc.) înscrise în situațiile de plată (devizele) întocmite pentru perioada aprilie – decembrie 2010;

» în evidența contabilă a S.C. I S.A. se regăsesc documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, raportate de lucru, rapoarte de activitate utilaj, bonuri de transport, avize și autorizații necesare desfășurării unor lucrări etc.) care să ateste efectuarea unor lucrări în favoarea S.C. X S.R.L., dar acestea nu certifică realitatea datelor înscrise în situațiile de plată (devizele) care însoțesc factura seria I nr./31.03.2012 emisă de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în situațiile de plată (devizele) care însoțesc factura seria I nr./31.03.2012 emisă de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. nu există informațiile necesare stabilirii realității lucrărilor și serviciilor facturate, acestea nefiind corelate în ceea ce privește consumurile materiale și celelalte elemente (transport, utilaj etc.) avute în vedere la întocmirea lor, cu datele înregistrate în evidența contabilă a societății.

Conform informațiilor furnizate de dl. V, director economic la S.C. I S.A. în perioada aprilie 2009 – aprilie 2011 și administrator special al S.C. X S.R.L. (S.C. I S.A. are calitatea de asociat unic) în perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011, lucrările de investiții efectuate de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. au fost cele finalizate în cursul anului 2009, după acea dată toate lucrările efectuate de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. au reprezentat lucrări și servicii efectuate pentru realizarea producției.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că lucrările efectuate de către S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. în perioada aprilie 2010 – decembrie 2010, facturate în baza facturii seria I nr./31.03.2012, nu reprezintă lucrări de investiții, astfel cum acestea au fost reflectate în evidența contabilă a petentei.

Totodată organele de control au stabilit și faptul că S.C. X S.R.L. nu poate justifica lucrările de investiții efectuate de S.C. I S.A. nici pe baza inventarierii elementelor de activ și pasiv deoarece aferent perioadei supuse inspecției fiscale nu a efectuat inventarierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (reflectate în evidența contabilă în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”), în conformitate cu dispozițiile pct. 13 și pct. 14 din Ordinul MFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Prin urmare, având în vedere starea de fapt constatată și în considerarea dispozițiilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 6 alin. (2) și art. 7 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității, au respins la rambursare suma de lei reprezentând TVA.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în, județul Arad are cod unic de înregistrare RO

IV. Având în vedere, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au respins de la rambursare suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în legătură cu care petenta și-a exercitat dreptul de deducere.

În fapt, societatea petentă, în cursul lunii martie 2012 și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei înscrisă în factura nr. .../31.03.2012 emisă de SC I SA, considerând că lucrările efectuate de către această firmă în favoarea petentei reprezintă lucrări de investiții, fapt infirmat de rezultatul inspecției fiscale finalizată prin emiterea deciziei de impunere atacată, decizie la baza căreia au stat constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../14.05.2014 prezentate detaliat la pct. II al prezentei.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

(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.

ART. 7

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au **obligatia** să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.”

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) **operațiuni taxabile;**

(...)

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(1) 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Din analiza normelor legale incidente rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

Din documentele existente la dosarul cauzei au rezultat următoarele:

Inspekția fiscală s-a desfășurat urmare Deciziei nr. .../27.09.2012 emisă de D.G.F.P. a județului Arad, organele de inspekție fiscală procedând la efectuarea unei noi verificări în vederea determinării stării de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege așa cum sunt ele enumerate de legiuitor, în determinarea stării de fapt fiscale reale, organele fiscale fiind ținute de principiile generale enumerate la cap. II și III din Codul de procedură fiscală, acestea impunând organelor fiscale corelarea măsurilor pe care

le dispun cu circumstanțele de fapt determinate prin analizarea situației fiscale sub toate aspectele.

Făcând aplicabilitatea celor dispuse prin Decizia nr./27.09.2012 emisă de D.G.F.P. a județului Arad, organele de inspecție fiscală au corespondat cu Agenția Națională pentru Resurse Minerale – autoritatea care reprezintă interesele statului în domeniul resurselor minerale, conform atribuțiilor stabilite de Legea minelor nr. 85/2003 -, aceasta precizând că în evidențele inspectoratului nu se regăsesc informații referitoare la contracte comerciale încheiate între S.C. XS.R.L. și S.C. I S.A., fapt confirmat și de dl. V, administrator special al S.C. X S.R.L. în Nota explicativă dată cu ocazia inspecției fiscale (Anexa nr. 4 la RIF) în care la întrebarea nr. 3 referitoare la deținerea autorizațiilor de construcții pentru lucrările înregistrate în cadrul imobilizărilor în curs de execuție, acesta a precizat faptul că „Nu cunosc detalii referitoare la existența autorizațiilor de construcție, deoarece la data începerii investițiilor nu lucram în companie.”

De asemenea, în vederea stabilirii stării de fapt cu privire la situațiile de plată (devizele) anexate la factura seria I nr./31.03.2012 emisă de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. I S.A., finalizat prin emiterea **Procesului verbal nr./13.05.2014** în care s-au consemnat următoarele:

» elementele luate în calcul (materiale consumabile, transport, utilaj etc.) la întocmirea situațiilor de plată (devize) nu concordă cu datele înregistrate în evidența contabilă a S.C. I S.A. aferentă aceleiași perioade. Totodată s-a constatat că situațiile de plată (devizele) au fost întocmite ulterior perioadei aferent căreia au fost încheiate, acestea fiind parțial semnate, fiind doar ștampilate, aspecte confirmate de dl. V în Nota explicativă.

Astfel domnului V, director economic în cadrul firmei I S.A. în perioada aprilie 2009 – aprilie 2011 i s-a solicitat să precizeze cum justifică neconcordanța dintre datele înregistrate în evidența contabilă cu privire la valoarea costurilor cu principalele elemente (materiale consumabile, transport, utilaj etc.) utilizate în cadrul lucrărilor și serviciilor prestate către S.C. X S.R.L. și valoarea aceluiași elemente înscrise în situațiile de plată (devizele) întocmite de S.C. I S.A., aferente aceluiași lucrări și servicii prestate către S.C. X S.R.L. în perioada aprilie – decembrie 2010, lucrări și servicii facturate de către S.C. X S.R.L. pe baza facturii nr./31.03.2012.

Domnul V, director economic în cadrul firmei I S.A. în perioada aprilie 2009 – aprilie 2011, a precizat faptul că:

„În perioada în care am desfășurat activitate în cadrul firmei **nu au existat aceste situații de plată (devize) aferente perioadei aprilie – decembrie 2010**, înregistrarea în contabilitate a lucrărilor și serviciilor efectuându-se pe baza datelor extrase din contabilitatea de gestiune.”

Totodată acestuia i-au fost solicitate precizări referitoare la persoanele care au întocmit situațiile de plată (devizele) aferent lucrărilor și serviciilor prestate de I S.A. către S.C. X S.R.L. în perioada aprilie – decembrie 2010, dl V arătând că:

„Nu cunosc cine a întocmit **situațiile de plată (devizele)** aferent lucrărilor și serviciilor prestate de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. în perioada aprilie – decembrie 2010, deoarece **acestea sunt doar ștampilate și nu poartă nici o semnătură.**”

» în evidența contabilă a S.C. I S.A. nu se regăsesc consumurile materiale și celelalte elemente (transport, utilaj etc.) înscrise în situațiile de plată (devizele) întocmite pentru perioada aprilie – decembrie 2010, aferente lucrărilor efectuate către S.C. X S.R.L.;

» în evidența contabilă a S.C. I S.A. există documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, raportate de lucru, rapoarte de activitate utilaj, bonuri de transport, avize și autorizații necesare desfășurării unor lucrări etc.) care să ateste efectuarea unor lucrări în favoarea S.C. X S.R.L., dar acestea nu certifică realitatea datelor înscrise în situațiile de plată (devizele) care însoțesc factura seria I nr./31.03.2012 emisă de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L.

Rezultă că situațiile de plată (devizele) care au stat la baza facturii seria P nr./31.03.2012 emisă de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. nu conțin informațiile necesare stabilirii realității lucrărilor și serviciilor facturate, acestea nefiind corelate în ceea ce privește consumurile materiale și celelalte elemente (transport, utilaj etc.) avute în vedere la întocmirea lor, cu datele înregistrate în evidența contabilă a societății.

În vederea clarificării aspectelor referitoare la lucrările efectuate de S.C. I S.A. în favoarea S.C. X S.R.L., în cursul anului 2010, au fost solicitate explicații scrise d-lui. V, director economic la S.C. I S.A. în perioada aprilie 2009 – aprilie 2011 și administrator special al S.C. X S.R.L. (S.C. I S.A. are calitatea de asociat unic) în perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011, acesta precizând că **lucrările de investiții efectuate de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. au fost cele finalizate în cursul anului 2009, după acea dată toate lucrările efectuate de S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. au reprezentat lucrări și servicii efectuate pentru realizarea producției.**

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta S.C. X S.R.L. nu poate justifica lucrările de investiții efectuate de S.C. I S.A. nici pe baza inventarierii elementelor de activ și pasiv deoarece aferent perioadei supuse inspecției fiscale nu a efectuat inventarierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (reflectate în evidența contabilă în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”), în conformitate cu dispozițiile pct. 13 și pct. 14 din Ordinul MFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, respectiv:

„13. În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit

stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

14. Investițiile puse în funcțiune total sau parțial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se înscriu în liste de inventariere distincte. De asemenea, lucrările de investiții care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate, se înscriu în liste de inventariere distincte, menționându-se cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare ori abandonare și măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări.”

deși în Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității, este legiferată, în sarcina persoanelor juridice care organizează și conduc contabilitatea financiară, **obligația** de a efectua inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, obligație pe care petenta a ignorat-o.

Analizând motivele expuse de dl. V în Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscale rezultă că motivațiile prezentate de acesta sunt de ordin subiectiv, nefiind nesușținute cu temeiuri legale, cum de altfel nici în contestația formulată nu se invocă vreun temei de drept care să confere dreptul petentei de a beneficia de dreptul de deducere a TVA în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a stării de fapt, respectiv:

- colaborarea cu alte autorități – ANRM,
- verificarea concordanței între evidența contabilă a petentei și a firmei prestatoare în cadrul unui control încrucișat,
- discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la dl. V, director economic la S.C. I S.A. în perioada aprilie 2009 – aprilie 2011 și administrator special al S.C. X S.R.L. [S.C. I S.A. are calitatea de asociat unic] în perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011.

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea

acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 *Gabalfrisa* se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 *Inzo* și paragr. 24 din cazul C-268/83 *Rompelman*, unde Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii*** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică ***autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei*** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul ***prevalenței substanței*** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul ***luptei împotriva fraudei***, a evaziunii fiscale și a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„**ART. 65**

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor lucrări și servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contrar susținerilor petentei, simpla achiziție a unor lucrări și servicii, tratate din punct de vedere contabil ca imobilizări în curs de execuție, nu constituie o prezumție a utilizării în scop economic a acestora, în vederea realizării obiectului său de activitate, în condițiile în care așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală aceste lucrări de investiții nu au fost recepționate nici până la data finalizării inspecției fiscale.

Învederăm că la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Pe cale de consecință, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că lucrările efectuate de către S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. în perioada aprilie 2010 – decembrie 2010, facturate în baza facturii seria I nr. 0007781/31.03.2012, **nu reprezintă lucrări de investiții, astfel cum acestea au fost reflectate în evidența contabilă a petentei.**

Referitor la afirmațiile petentei din contestația formulată conform căroră „în cuprinsul facturii există nereguli din punct de vedere formal” fiind vorba despre o „eroare materială în completarea facturii, dar actele contabile ce au stat la baza emiterii facturii au fost întocmite și înregistrate în contabilitatea societății” acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care chiar instanța supremă, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite – în **Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007** cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, a stabilit că:

„În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:

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.

Obligatorie, potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă.”

Chiar dacă am face abstracție de deliberările Înaltei Curți de Casație și Justiție din recursul în interesul legii conținute în Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză (informațiile transmise de ANRM, contabilitatea petentei, înregistrările contabile ale S.C. I S.A., Nota explicativă a d-lui. V) rezultă că deși petenta a înregistrat în evidența contabilă lucrările efectuate de către S.C. I S.A. către S.C. X S.R.L. în perioada aprilie 2010 – decembrie 2010, facturate în baza facturii seria I nr./31.03.2012, ca fiind lucrări de investiții, acestea nu reprezintă lucrări de investiții.

Astfel petenta în considerarea facturii seria I nr./31.03.2012 prin care S.C. I S.A. a facturat către S.C. X S.R.L. contravaloarea unor situații de lucrări, anexate facturii, în sumă de lei cu o TVA în sumă de lei, pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care deși în factura în cauză se află înscris faptul că situațiile de lucrări sunt aferente amenajărilor de la Cariera B 2010, anexat facturii au fost prezentate situații de plată (devize) atât de la Cariera B, cât și de la Cariera P.

În plus, situațiile de plată (devize) întocmite pentru Cariera B în perioada mai – decembrie 2010 nu sunt semnate de executant, respectiv de întocmire, fiind doar ștampilate, fiind semnate și ștampilate doar de beneficiar - S.C. X S.R.L.

Spre deosebire, situațiile de plată (devize) întocmite pentru Cariera B în perioada mai – decembrie 2010 sunt semnate de executant, respectiv de întocmire, fiind și ștampilate (situațiile de plată sunt semnate ca executant și întocmit de dl., ștampila aplicată fiind din perioada când S.C. I S.A. se află în procedură de insolvență).

În evidența contabilă a S.C. X S.R.L. contravaloarea acestor situații de lucrări a fost înregistrată în cursul lunii decembrie 2010 prin următorul articol contabil:

231 = 4511 lei

- la momentul emiterii facturii/31.03.2012, societatea petentă stornează înregistrarea contabilă:

231 = 4511 ... lei,

și reînregistrează această factură astfel:

231 = 404 - ... lei

4426 = 404 lei

Învederăm că așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei aceste lucrări de investiții nu au fost recepționate nici până la data finalizării inspecției fiscale și nici chiar până la data emiterii prezentei, în condițiile în care petenta avea această posibilitate legală, consacrată de dispozițiile art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

În considerarea celor mai sus prezentate contestația formulată de petentă urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 6, art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 6, art. 7 din Legea nr. 82/1991, republicată, a contabilității, cu modificările și completările ulterioare, art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 și pct. 14 din Ordinul MFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, , în baza referatului nr. , se

D E C I D E

- respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr./14.05.2014 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul AJFP Arad;

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-AR .../14.05.2014 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul AJFP Arad, pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C. X S.R.L.
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.