



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș
Biroul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Doja nr. 1-3,
Tg.Mureș, jud. Mureș
Tel: 0265 267 870
Fax: 0265 266 155

DECIZIA nr. 583/2011/15.05.2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. S.R.L.
înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către *S.C. S.R.L. din*, prin contestația înregistrată sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., comunicate petentei la data de, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând accesorii de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A). În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr., petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

În fapt, *S.C. S.R.L.* a solicitat în cursul lunii septembrie 2011 rambursarea TVA în sumă de lei în baza decontului de TVA înregistrat sub nr. (Anexa nr. 1 la contestație), a balanței de verificare la 31.08.2011 (Anexa nr. 2 la contestație), respectiv a cererii de compensare a TVA de rambursat cu obligațiile restante către bugetul statului și cel al asigurărilor sociale de sănătate, cerere înregistrată sub nr. (Anexa nr. 3 la contestație).

Din analiza Raportului de Inspecție Fiscală (R.I.F.), inspectorii de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș au concluzionat faptul că societatea *S.R.L.* nu avea dreptul la deductibilitatea TVA în sumă de lei, aspect tratat la litera a) din R.I.F., respectiv a sumei de lei, aspect tratat la litera b) din R.I.F.,

rezultând un TVA total neacceptat ca fiind deductibil în sumă totală de lei (.... lei +..... lei), fapt care, în opinia societății, nu corespunde realității.

Petenta invocă următoarele motive pentru care consideră că suma totală de lei trebuia să fie acceptată ca fiind deductibilă și, ca atare, să conducă la rambursarea TVA solicitată de către societate.

1. Referitor la aspectele tratate la Cap. III Taxa pe valoarea adăugată, lit. a) din raportul de inspecție fiscală

S.C..... S.R.L. a încheiat un contract de subantrepriză (Contract nr. – Anexa nr. 5 la contestație) cu societatea SRL pentru lucrarea „Construcția variantei de ocolire a orașului CaranSebes”, iar pentru realizarea obiectului contractului menționat societatea S.R.L. apelează, printre altele, și la societățile menționate în R.I.F. (un număr de cinci societăți), obiectul contractelor (Anexa nr. 6 la contestație) încheiate cu aceste societăți fiind închirierea de mijloace fixe pentru construcții cu personalul de deservire aferent.

În contestație, petenta menționează faptul că între S.C. S.R.L. și societățile nominalizate au fost încheiate contracte de prestări de servicii în conformitate cu legislația în vigoare, combustibilul aferent fiind asigurat de către beneficiar, adică de către societatea S.R.L. De asemenea, se menționează faptul că prestările de servicii efectuate de către cele cinci societăți invocate în R.I.F., anexau la facturile fiscale emise către S.C. S.R.L. documente justificative (bonuri de transport, situații cu orele de închiriere ale utilajelor, situații cu orele în care utilajele nu lucrau din cauze obiective, cum ar fi intemperii ale vremii, lipsa frontului de lucru, etc.), documente cerute de legislația în vigoare pentru ca serviciul efectuat să fie acceptat de către beneficiar, dar și de către organele de control. Petenta precizează că, aceste documente justificative au fost prezentate organului de control care a luat la cunoștință de existența acestora și, în consecință le-au acceptat în mod tacit ca fiind în conformitate cu legislația în vigoare.

În contestație se arată că organele de inspecție fiscală au tratat în mod eronat această speță, în sensul că valoarea lucrărilor facturate de S.C.S.R.L. pentru S.C. S.R.L. nu este cea înscrisă în R.I.F., ci valoarea acestora este în sumă totală de lei, așa cum rezultă din facturile anexate (Anexa nr. 7 la contestație) emise către beneficiar. Ca atare, petenta susține că valoarea producției realizate este de lei și nu de lei sumă invocată de către organele de control și pe baza căreia s-a realizat calculul pentru neacceptarea la deductibilitate a TVA.

În altă ordine de idei, petenta arată că prelevarea inspectorilor de prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este justificabilă, prin prisma faptului că producția realizată și facturată către beneficiar este de lei și nu de lei, iar pe de altă parte niciunde în R.I.F. nu se face referire la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, respectiv la art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, articol care stipulează următoarele:

„ (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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155;”.

Petenta susține că deține facturile emise de către prestatorii de servicii invocați, documentele respective fiind întocmite în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, acestea întrunind toate condițiile pentru a fi recunoscute drept documente justificative, și în consecință, de acceptare a deductibilității TVA înscrisă în aceste documente.

De asemenea, în contestație se arată că închirierea de bunuri se încadrează în categoria prestărilor de servicii, fapt confirmat de prevederile art. 129, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În confirmarea realității serviciilor societatea face mențiunea că S.C. SRL (una din societățile nominalizate de către inspectorii) a deschis proces societății contestatoare la Judecătoria, proces în urma căreia se dispune de către instanță plata serviciilor contractate și facturate, deci, în concluzie, aceste servicii au fost recunoscute de către o instanță ca fiind efectiv realizate (Ordonanța de plată nr. în dosarul nr.); este evident faptul că toate societățile invocate au facturat serviciile prestate și și-au colectat TVA aferentă, taxă care s-a achitat bugetului de stat și, ca atare, societatea contestatoare are dreptul la deductibilitatea TVA înscrisă în facturile respective.

Revenind la articolul de lege invocat de către inspectorii - art. 145 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - ca fiind încălcat de către societate, petenta face următoarele precizări: potrivit prevederilor pct. 66, alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 153, alin. (1) din Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, o activitate economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o **persoană intenționează** să efectueze o astfel de activitate (în cazul de față lucrările de construcții în baza contractului încheiat cu societatea S.R.L.): „**Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”

În cazul de față societatea consideră că se află în această situație, în sensul că a antrenat cheltuieli (inclusiv cu închirierea de mijloace fixe) în vederea realizării lucrărilor de construcții asumate prin contractul încheiat cu S.C. S.R.L. facturând către aceasta lucrările executate în baza unor situații de lucrări. Situația invocată de către inspectorii vizează faptul că valoarea lucrărilor facturate către S.C. S.R.L. nu se ridică la valoarea serviciilor contractate de către societatea contestatoare de la societățile nominalizate în R.I.F. și, în consecință, aceste servicii nu sunt considerate prestate pe motiv că nu sunt aferente unor operațiuni taxabile.

În context, petenta stipulează că, Curtea Europeană de Justiție a stabilit fără echivoc faptul că dreptul de deducere a TVA, exercitat de o persoană impozabilă pentru achiziții de bunuri și prestări de servicii destinate unor operațiuni ce dau

drept de deducere a TVA, nu poate fi anulat/refuzat parțial sau în totalitate, pe motiv că operațiunile ce dau drept de deducere nu mai ajung, din motive independente de voința persoanei impozabile, a fi efectuate de către persoana impozabilă. În acest sens se invocă cazurile Curții Europene de Justiție- Rompelman, C-37/95-Ghent-Coal și C-110/94 - Inzo, cazuri care fac referire la situații similare cu cea a societății contestatoare. În sprijinul afirmațiilor (operațiunile taxabile nu au mai fost realizate din motive independente de persoana impozabilă), se invocă și plângerea penală depusă la Parchetul de pe lângă Judecătoria Tg.Mureș, împotriva șefului punctului de lucru al șantierului din, plângere penală care vizează tocmai cauzele care au condus la nerealizarea în totalitate a producției.

Petenta precizează faptul că legislația fiscală în vigoare nu specifică care este nivelul operațiunilor taxabile la care fac referire inspectorii din cadrul D.G.F.P. Mureș, având în vedere faptul că societatea a facturat către SRL suma totală de lei.

Având în vedere argumentele prezentate mai sus, respectiv interpretarea eronată a articolului de lege invocat, ca fiind încălcat de către contestatoare (exclusiv în favoarea bugetului de stat), faptul că bugetului statului nu i s-a adus nici un prejudiciu (firmele de prestări de servicii invocate colectând și achitând TVA aferent către bugetul de stat), petenta solicită acceptarea deductibilității TVA în sumă de lei, sumă care este considerată de către inspectorii ca fiind TVA dedusă nejustificat de către societate.

2. Referitor la aspectele tratate la Cap. III, Taxa pe valoarea adăugată, lit. b) din raportul de inspecție fiscală

Inspectorii din cadrul D.G.F.P. Mureș au constatat că societatea a dedus, în mod eronat, TVA în sumă totală de lei, aferentă facturii nr. din data de emisă de către S.C. S.R.L., factură al cărui conținut constă într-un serviciu de reparații a autoturismului cu numărul de înmatriculare MS avariat parțial în urma unui accident. În neacceptarea deductibilității TVA, inspectorii se prelevează de faptul că societatea contestatoare nu deține factura originală emisă de către S.C. S.R.L. către S.C. S.R.L., originalul acestei facturi fiind predat societății de asigurare în vederea obținerii despăgubirilor pentru daunele produse autoturismului în urma accidentului.

În contestație se menționează faptul că inspectorii invocă și se bazează în susținerea nedeductibilității acestei sume (..... lei) pe prevederile unei Circulare emisă de un Secretar de Stat din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, respectiv, Circulara nr. din actualizată prin Circulara M.E.F. nr. din, prin care se tratează cazurile ideale de apelare și încasare a asigurării de la societățile de asigurări, fără a detalia sau a aminti de cazurile aparte, cum este și cazul de față.

Petenta susține că în realitate lucrurile s-au petrecut altfel față de cele descrise în Raportul de Inspecție Fiscală, și anume: societatea contestatoare a fost nevoită să achite din resurse bănești proprii contravaloarea reparațiilor detaliate în factura emisă de către S.C. S.R.L., plata efectuându-se în data de 16 septembrie

2008 cu ordinul de plată nr. 1 (Anexat la contestație), societatea de asigurări refuzând acoperirea pagubelor. Ulterior pentru recuperarea prejudiciului constând în despăgubirea avarierii parțiale a autoturismului în cauză, societatea contestatoare a fost nevoită să acționeze societatea de asigurări în instanță, proces care a durat o perioadă îndelungată, iar în final societatea a avut câștig de cauză, fiind despăgubită după cca. doi ani (în luna noiembrie 2010).

Invocarea de către inspectorii fiscali a faptului că societatea contestatoare nu avea dreptul la deductibilitatea TVA pe motiv că nu deținea originalul facturii nu are bază legală, în sensul că originalul unei facturi poate fi înlocuit cu o copie a facturii pe care să se specifice „duplicat – conform cu originalul” (Anexă la contestație).

Petenta a prezentat inspectorilor o factură conformă cu originalul emisă de către S.C.S.R.L., factură anexată la contestație, așa cum prevede Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, coroborat cu Normele metodologice de aplicare a legii contabilității.

De asemenea, inspectorii din cadrul D.G.F.P. Mureș invocă în R.I.F. prevederile pct. 46, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: *„Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78”*.

De asemenea, la pct. 46, alin. (1), se stipulează: *„În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”*

Această completare a pct. 46, alin. (1) nu a fost invocată de inspectorii, aceștia rezumându-se doar la a afirma că originalul facturii în cauză se află la societatea de asigurări, aceștia bazându-se pe o simplă deducere în baza circularilor amintite la acest punct și care din punct de vedere juridic nu pot să primeze în fața legilor fiscale în vigoare.

Având în vedere considerentele de mai sus, societatea solicită acceptarea la deductibilitate a sumei de lei reprezentând TVA deductibilă cuprinsă în factura nr. din data de emisă de către S.C. S.R.L.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. S.R.L. din Târgu Mureș**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei

inspecții fiscale parțiale în scopul verificării taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2006–31.08.2011, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate parțial, prin care s-au reținut următoarele:

1. Referitor la constatarea prezentată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III "Taxa pe valoarea adăugată" lit. a

În perioada aprilie - septembrie 2010, S.C. S.R.L. a evidențiat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" facturi emise de un număr de 5 societăți (S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.), în sumă totală de lei (Anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr.), cu TVA aferentă în sumă totală de lei.

Obiectul contractelor de prestări servicii încheiate de S.C.S.R.L., în calitate de beneficiar, cu societățile nominalizate mai sus, în calitate de prestatori de servicii, îl constituie închirierea de mijloace fixe pentru construcții cu personalul de deservire aferent (Anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr.).

Din instrumentările efectuate de organele de control a rezultat că relațiile contractuale la care s-a făcut referire mai sus au vizat realizarea obiectului Contractului de subantrepriză nr. (cu anexele și actele adiționale aferente) încheiat între S.C. S.R.L., în calitate de contractant și S.C.S.R.L., în calitate de subcontractant, pentru lucrarea „Construcția variantei de ocolire a orașului Caransebeș” (Anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr.).

În contractul de subantrepriză anterior menționat, la obiectul contractului este specificat: „Contractantul încredințează subcontractantului execuția lucrărilor prezentate în anexa 1...”, iar în anexa nr. 1 la contract se menționează: „Obiectul prezentului contract îl constituie lucrările de execuție a terasamentelor până la nivel de piatră spartă artificială, fără a include stabilizarea în situ a pământului pentru tronsonul

Organele de control arată că materialul documentar ce vizează problematica în analiză pune în evidență că, în fapt, lucrările realizate (la obiectivul în cauză) au fost efectuate cu mijloacele fixe și personalul deservant preluate de la cele 5 firme nominalizate mai sus; în atare situație, aportul achizițiilor de servicii de la cele 5 firme se regăsește în totalitate în volumul (și valoarea) lucrărilor recepționate și acceptate de către beneficiarul (contractantul din Contractul de subantrepriză nr.) - S.C. S.R.L.

Așa fiind, S.C. S.R.L. a procedat doar la o facturare către S.C. S.R.L., a lucrărilor realizate de personalul deservant cu mijloacele fixe închiriate, acceptate către beneficiar ca fiind realizate.

În raportul de inspecție fiscală se arată că cele 5 societăți emit facturi către S.C. S.R.L. pentru valoarea totală de lei, în condițiile în care S.C. S.R.L. acceptă lucrări ca fiind executate în valoare de lei – sumă ce se regăsește de altfel în facturile emise de către S.C. S.R.L. către beneficiarul contractant.

Cu referire la valoarea lucrărilor executate și acceptate ca atare, organele de inspecție fiscală au reținut că în data de 15.09.2010, între S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. se încheie înscrisul „Sold și lichidarea subcontractantului/comenzi de lucrări/contractul de prestări” (Anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală nr) în care se precizează că: „De comun acord, părțile stabilesc suma de lei, inclusiv TVA, conform Contractului nr. și a anexelor și suplimentărilor corespunzătoare, ca sumă totală aferentă lucrărilor efectuate pentru S.R.L.”; de asemenea în documentul menționat se consemnează și că: „...părțile consideră lichidată definitiv relația contractuală dintre ambele și se consideră satisfăcute în privința contraprestațiilor reciproce, renunțând a mai face solicitări sau reclamații în această privință, făcând responsabilitatea furnizorului pentru defectele ce ar putea apărea la lucrările executate.”

Așadar, pentru obiectivul „Construcția variantei de ocolire a orașului Caransebeș” corespunzător unui volum de lucrări realizate și acceptate de către S.C. S.R.L. la nivel de lei S.C. S.R.L. înregistrează achiziții de lei; se deduce astfel că, în realitate, efectul contractelor încheiate de S.C. S.R.L. cu cele 5 firme amintite este doar la nivel de și nicidecum de lei.

Organele de control au reținut că în susținerea acestei stări de fapt vine și constatarea făcută de însăși societatea verificată la o analiză internă efectuată pentru perioada iulie – septembrie 2010 asupra prestărilor de servicii achiziționate pentru construcția variantei de ocolire a orașului Caransebeș, comparând cantitățile de lucrări raportate ca executate de contractanți cu cantitatea reală executată determinată prin măsurători topografice, concretizată în diferențe între orele de funcționare raportate și orele de funcționare care au fost efectuate, între cantitatea de combustibil consumat raportată și cea care s-a consumat în realitate (Anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr). Urmare celor prezentate, unitatea verificată a depus plângere penală către Parchetul de pe lângă Judecătoria Tg.Mureș, împotriva șefului punctului de lucru din Caransebeș – angajat al societății verificate – care a gestionat lucrarea respectivă; în cuprinsul sesizării se face și următoarea mențiune: „Cheltuielile efectuate depășesc cu mult valoarea lucrărilor realizate.” - Anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr.

Pe baza celor anterior consemnate organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă achiziții de prestări de servicii fără ca acestea să fi fost efectuate, reținând că, lucrările efectiv realizate și acceptate de către beneficiarul S.C. S.R.L. se regăsesc în sumă totală de lei (.... lei, valoarea lucrărilor + lei, TVA) – rezultând astfel o diferență nejustificată la achizițiile în discuție de lei valoare (..... lei - lei) și lei TVA (..... lei – lei).

Urmare celor prezentate, la control s-a reținut că societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată - pentru suma de lei.

2. Referitor la constatarea prezentată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III "Taxa pe valoarea adăugată" lit. b

În luna septembrie 2008, unitatea verificată a dedus TVA în sumă totală de lei, în baza facturii nr., prezentată în copie (Anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr.), aferentă bunurilor și prestărilor de servicii achiziționate de la S.C.S.R.L., necesare pentru repararea autoturismului marca Mercedes cu numărul de înmatriculare MS, accidentat, proprietate a societății verificate. În actul de control se menționează că mijlocul fix în cauză a fost asigurat la S.C. S.A., iar reparația a fost facturată către unitatea verificată de către societatea care a realizat reparația, situație în care pentru a obține despăgubirea de la societatea de asigurare, unitatea verificată a depus originalul facturii în cauză la societatea de asigurări. Organele de control au reținut că S.C. S.A. a despăgubit inclusiv taxa pe valoarea adăugată din facturile de reparații. Astfel, la control s-a concluzionat că suma de lei, nu se acceptă la deductibilitate și, ca atare, cu suma respectivă se diminuează taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la constatarea prezentată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III "Taxa pe valoarea adăugată" lit. a

În fapt, în perioada aprilie - septembrie 2010, S.C. S.R.L. a evidențiat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" facturi emise de un număr de 5 societăți și anume: S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C.S.R.L., S.C..... S.R.L. și S.C. S.R.L., în sumă totală de lei (Anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr.), cu TVA aferentă în sumă totală de lei.

Obiectul contractelor de prestări servicii încheiate de S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar, cu societățile nominalizate mai sus, în calitate de prestatori de servicii, îl constituie închirierea de mijloace fixe pentru construcții cu personalul de deservire aferent (Anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr.).

În vederea justificării serviciilor pentru care au fost emise facturi de către societățile susmenționate, unitatea a prezentat organelor de control Contractul de subantrepriză nr. (cu anexele și actele adiționale aferente) încheiat între S.C. S.R.L., în calitate de contractant și S.C. S.R.L., în calitate de subcontractant, pentru lucrarea „Construcția variantei de ocolire a orașului Caransebeș” - Anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr.

Materialul documentar ce vizează problematica în analiză pune în evidență faptul că, lucrările realizate (la obiectivul în cauză) au fost efectuate cu mijloacele fixe și personalul deservant preluate de la cele 5 firme nominalizate mai sus.

În atare situație, aportul achizițiilor de servicii de la cele 5 firme se regăsește în totalitate în volumul și valoarea lucrărilor recepționate și acceptate de către beneficiarul (contractantul din Contractul de subantrepriză nr.) S.C. S.R.L.

Așa fiind, S.C. S.R.L. a procedat la o facturare către S.C. S.R.L., a lucrărilor realizate de personalul deservant cu mijloacele fixe închiriate, acceptate către beneficiar ca fiind realizate, în sumă de lei.

Se reține că cele 5 societăți emit facturi către S.C. S.R.L. pentru valoarea totală de lei, în condițiile în care S.C. S.R.L. acceptă lucrări ca fiind executate în valoare de lei – sumă ce se regăsește de altfel în facturile emise de către S.C. S.R.L. către beneficiarul contractant.

Mai mult, în susținerea celor prezentate este de arătat și faptul că în data de 15.09.2010, între S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. se încheie înscrisul „*Sold și lichidarea subcontractantului/comenzi de lucrări/contractul de prestări*” (Anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală nr) în care se precizează că: „*De comun acord, părțile stabilesc suma de lei, inclusiv TVA, conform Contractului nr. și a anexelor și suplimentărilor corespunzătoare, ca sumă totală aferentă lucrărilor efectuate pentru S.R.L.*”.

Așadar, pentru obiectivul „Construcția variantei de ocolire a orașului Caransebeș” corespunzător unui volum de lucrări realizate și acceptate de către S.C. S.R.L. la nivel de lei S.C.S.R.L. înregistrează achiziții de lei, se deduce astfel că, în realitate, efectul contractelor încheiate de S.C. S.R.L. cu cele 5 firme amintite este doar la nivel de și nicidecum de lei.

În susținerea acestei stări de fapt vine și constatarea făcută de însăși petenta la o analiză internă efectuată pentru perioada iulie – septembrie 2010 asupra prestărilor de servicii achiziționate pentru construcția variantei de ocolire a orașului Caransebeș, comparând cantitățile de lucrări raportate ca executate de contractanți cu cantitatea reală executată determinată prin măsurători topografice, concretizată în diferențe între orele de funcționare raportate și orele de funcționare care au fost efectuate, între cantitatea de combustibil consumat raportată și cea care s-a consumat în realitate (Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală nr).

Astfel, lucrările efectiv realizate și acceptate de către beneficiarul S.C. S.R.L. se regăsesc în sumă totală de lei (..... lei, valoarea lucrărilor + lei, TVA) – rezultă așadar o diferență nejustificată la achizițiile în discuție de lei valoare (..... lei - lei) și lei TVA (..... lei – lei).

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei.

Pe baza documentelor justificative la care face referire petenta, s-a efectuat o analiză internă pentru perioada iulie – septembrie 2010 asupra prestărilor de servicii achiziționate pentru construcția variantei de ocolire a orașului Caransebeș, comparând cantitățile de lucrări raportate ca executate de contractanți cu cantitatea reală executată determinată prin măsurători topografice, și s-a constatat că aceste documente nu reflectă realitatea lucrărilor efectuate, astfel că cheltuielile efectuate depășesc cu mult valoarea lucrărilor realizate.

Totodată, în contestație petenta susține că: „*valoarea producției realizate este de lei și nu de lei sumă invocată de către inspectorii de specialitate și pe baza căruia s-a realizat calculul pentru neacceptarea la deductibilitate a TVA*”.

Susținerea petentei nu este justificată, întrucât, în data de 15.09.2010, între S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. se încheie înscrisul „*Sold și lichidarea subcontractantului/comenzi de lucrări/contractul de prestări*” (Anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală nr) în care se precizează că: „*De comun acord, părțile stabilesc suma de lei, inclusiv TVA, conform Contractului nr..... și a anexelor și suplimentărilor corespunzătoare, ca sumă totală aferentă lucrărilor efectuate pentru S.R.L.*”

Având în vedere faptul că valoarea lucrărilor executate și acceptate pentru lucrarea în cauză este în valoare totală de lei, susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În contestație S.C. S.R.L. precizează că: „*inspectorii au tratat în mod eronat această speță, în sensul că valoarea lucrărilor facturate de S.C..... S.R.L. pentru S.C..... S.R.L. nu este cea înscrisă în R.I.F., ci valoarea acestora este în sumă totală de lei, așa cum rezultă din facturile anexate (Anexa nr. 7 la contestație) emise către beneficiar. Ca atare, petenta susține că valoarea producției realizate este de lei și nu de lei sumă invocată de către inspectorii de specialitate și pe baza căruia s-a realizat calculul pentru neacceptarea la deductibilitate a TVA.*”

În acest sens, se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr., din care rezultă că: „*... în valoarea lucrărilor cuprinse în sumă de lei, unitatea a inclus și motorina care a fost pusă la dispoziție de S.C. S.R.L. și care a fost stornată din veniturile societății pe baza facturilor emise către aceasta.*”

Susținerea petentei cum că: „*inspectorii vizează faptul că valoarea lucrărilor facturate către S.C..... S.R.L. nu se ridică la valoarea serviciilor contractate de către societatea contestatoare de la societățile invocate în R.I.F., și în consecință aceste servicii nu sunt considerate prestate fiindcă nu sunt aferente unor operațiuni taxabile*”, nu poate fi reținută deoarece pentru partea de servicii pentru care nu s-a dat dreptul de deducere a TVA petenta nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document.

Referitor la aceste constatări ale inspecției fiscale, în susținerea contestației prin care să justifice că serviciile în cauză au fost efectiv prestate șo, astfel acestea sunt aferente unor operațiuni taxabile.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Potrivit art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*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);”.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achizițiilor de servicii, în situația în care serviciile respective sunt prestate efectiv.

Astfel, legiuitorul stabilește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate în favoarea beneficiarului, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

În contestație petenta susține constatările organelor de control precizând că: „, ... *prestările de servicii efectuate de către cele 5 societăți invocate în R.I.F., anexau la facturile fiscale emise către S.C. S.R.L. documente justificative (bonuri de transport, situații cu orele de închiriere ale utilajelor, situație cu orele în care utilajele nu lucrau din cauze obiective, cum ar fi intemperii ale vremii, lipsa frontului de lucru, etc.), documente cerute de legislația în vigoare pentru ca serviciul efectuat să fie acceptat de către beneficiar, dat și de către organele de control”.*

La control s-a reținut că societatea nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă a serviciilor consemnate în facturile emise de cele 5 societăți, unitatea neprezentând nici până la data soluționării contestației documente care să justifice realitatea și necesitatea acestor servicii în folosul operațiunilor impozabile ale societății.

În contestație petenta precizează că a antrenat cheltuielile în cauză (inclusiv cu închirierea de mijloace fixe) în vederea realizării lucrărilor de construcții asumate prin contractul încheiat cu S.C.S.R.L. invocând ca prevederi aplicabile pct. 66, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 153, alin. (1) din Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora o activitate economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o **persoană intenționează** să efectueze o astfel de activitate (în cazul de față lucrările de construcții în baza contractului încheiat cu societatea SRL). În acest sens invocă cazurile Curtii Europene de Justiție considerând că, cazurile fac referire la situații similare cu cea a societății contestatoare.

Față de cele invocate, în soluționarea contestației, se reține că, în contestație petenta precizează că a depus plângere penală către Parchetul de pe lângă Judecătoria Tg.Mureș, împotriva șefului punctului de lucru din Caransebeș – angajat al societății verificate – care a gestionat lucrarea respectivă în cuprinsul sesizării se face și următoarea mențiune: „Cheltuielile efectuate depășesc cu mult valoarea lucrărilor realizate.” (Anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr). În

concluzie, însăși petenta recunoaște că nu toate lucrările facturate au fost efectiv realizate.

În contestație unitatea mai afirmă că, întrucât a pus la dispoziția organelor de control doar facturi care conțin informațiile prevăzute de art. 155, alin. (5) din Codul fiscal, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Referitor la această afirmație a unității, se reține că în speță organele de inspecție fiscală nu au constatat lipsa din facturile emise de cele 5 societăți a informațiilor prevăzute de art. 155, alin. (5) din Codul fiscal, ci au constatat că petenta nu a fost în măsură a justifica realizarea efectivă a prestărilor de servicii înscrise în facturile respective. Astfel, afirmația petentei, respectiv simpla înregistrare a unor documente în contabilitate, fără a fi justificată efectuarea operațiunilor consemnate în aceste documente ca fiind destinate pentru realizarea operațiunilor taxabile ale unității, nu poate fi de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul celor precizate anterior și în baza prevederilor legale incidente în speță, ***urmează a se respinge ca neîntemeiată*** contestația pentru ***taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.***

2. Referitor la constatarea prezentată în raportul de inspecție fiscală la Cap. III "Taxa pe valoarea adăugată" lit. b

În fapt, în luna septembrie 2008, unitatea verificată a dedus TVA în sumă totală de lei, în baza facturii nr., prezentată la contestație în copie (Anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr.), aferentă bunurilor și prestărilor de servicii achiziționate de la S.C. S.R.L., necesare pentru repararea autoturismului marca Mercedes cu numărul de înmatriculare MS, accidentat, proprietate a societății verificate.

Petenta susține că: „ ... *deductibilitatea TVA pe motiv că nu deținea originalul facturii nu are bază legală, în sensul că originalul unei facturi poate fi înlocuit cu o copie a facturii pe care să se specifice „duplicat – conform cu originalul” (Anexă la contestație).* ”

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- pct. 46, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială”.

- art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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”.

În cazul de față sunt aplicabile prevederile din Anexa nr. 1 la Ordinului Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, unde la lit. E, pct. 47, se precizează: *„în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.*

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleasi date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau

- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială”.

În temeiul dispozițiilor legale citate duplicatul unei facturi poate constitui document justificativ în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original. În speță, petenta nu se regăsește în această situație deoarece originalul facturii nr. a fost predată la societatea de asigurare S.C. S.A., după cum s-a reținut și la control.

În acest sens se rețin și precizările din contestație, potrivit cărora, ulterior, pentru recuperarea prejudiciului constând în despăgubirea avarierii parțiale a autoturismului în cauză, societatea contestatoare a fost nevoită să acționeze societatea de asigurări în instanță, proces care a durat o perioadă îndelungată, iar în final societatea a avut câștig de cauză, fiind despăgubită după cca. doi ani (în luna noiembrie 2010).

În soluționarea contestației se reține și faptul că, după cum au prezentat și organele de inspecție fiscală în actul atacat, S.C. S.A. a despăgubit societatea cu valoarea totală a prejudiciului, inclusiv TVA din factura de reparații .

În contestația formulată, petenta susține că organele de inspecție fiscală și-au fundamentat constatarea: „ pe baza unei Circulare emisă de un Secretar de Stat din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, respectiv, Circulara nr. din actualizată prin Circulara M.E.F. nr. din, prin care se tratează cazurile ideale de apelare și încasare a asigurării de la societățile de asigurări, fără a detalia sau a aminti de cazurile aparte, cum este și cazul de față”.

Susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție în cazul analizat (de neacceptare a deductibilității fiscale pentru suma de lei) si-au fundamentat constatările

având la bază prevederile Codului fiscal (art. 146, alin. 1) și ale Normelor metodologice de aplicarea a acestuia (pct. 46, alin. 1).

Având în vedere prevederile legale citate și considerentele anterior prezentate, întrucât susținerile petentei nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată la data efectuării controlului, nefiind combătute constatările organelor de inspecție fiscală, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

Urmare constatărilor redade la lit. a) și b) de mai sus, s-a stabilit în sarcina S.C. S.R.L. o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei + lei) au fost calculate **majorări de întârziere aferente în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

Cuantumul acestor accesorii a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală prin Referatul cu propunerile de soluționare al contestațiilor nr. înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere aferente, în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. S.R.L. din Tg.Mureș pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând accesorii de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,