



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Constanța
Biroul Soluționare Contestații



B-dul I.G.Duca nr. 18
900697, Constanța
Tel : +0241 48 80 55/Fax +0241 48 80 55
e-mail : Solutionare.Contestatii.CT@mfinante.ro

DECIZIA nr.29/24.03.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către SAF - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța –Serviciul Inspecție Fiscală nr.5 - Persoane Juridice prin adresa nr..... din 18.02.2010, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr..... din 18.02.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Medgidia, Str....., nr..., jud.Constanța, CUI RO

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr...../12.01.2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din data de 12.01.2010, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.I.F. Constanța, în cuantum total de lei, compuse din:

- **TVA:** lei;
- **Majorări de întârziere:** lei;
- **Impozit pe profit:** lei;
- **Majorări de întârziere:** lei;

Verificând respectarea condițiilor de procedură, organul de soluționare reține că acțiunea în cauză a fost introdusă cu respectarea prevederilor art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 republicată în M.O. nr.86/26.09.2005 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la termen, contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, Decizia de impunere nr...../12.01.2010 și Raportul de inspecție fiscală din data de 12.01.2010, au fost comunicate către **S.C. CONSTANTA S.R.L.** prin poștă la data de 15.01.2010, conform confirmare de primire, iar contestația formulată în acest sens a fost înregistrată la organul fiscal, sub nr..... în data de 15.02.2010.

În speță, se reține că sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel încât Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin contestația formulată SC CONSTANTA SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../12.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 12.01.2010, solicitând anularea actelor atacate.

În susținerea contestației, se invocă următoarele motive de fapt și de drept:

- Organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere al sumei de lei, reprezentând cheltuieli prestări servicii efectuate de către S.C. R..... SRL, fără să ia în considerare contractul de prestări servicii nr...../15.10.2008, încheiat între SC CONSTANTA SRL și S.C. R..... SRL, situațiile de lucrări confirmate de prestator și de achizitor, facturile fiscale emise de S.C. R..... SRL și documentele de plata lucrărilor.

Obiectul contractului menționat este lucrări de construcții montaj pentru consolidarea și repararea sediului D..... Constanța, iar valoarea contractului este de lei, la care se adaugă TVA în sumă de lei.

Petenta invocă ca argument faptul că, în calitate de subcontractor, a încheiat Contractul de prestări servicii nr...../15.06.2008 cu S.C. B..... SRL, în calitate de achizitor, obiectul contractului fiind lucrări de construcții montaj pentru consolidarea și repararea sediului D..... Constanța, în valoare de lei și lei TVA.

Față de această situație, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au invocat eronat temeiul de drept, respectiv art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și că potrivit Titlului II pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, îndeplinește condițiile de deducerea acestor cheltuieli.

- Referitor la anularea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de lei, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că, necesitatea întocmirii celor două contracte cu S.C. R..... SRL (contractul nr...../15.10.2008) și respectiv cu S.C. C..... SRL (contractul nr...../15.10.2008) s-a datorat faptului că SC CONSTANTA SRL avea încheiat contractul de prestări servicii nr...../15.06.2008 cu S.C. B..... SRL, prin care se obliga să realizeze lucrări de construcții montaj în calitate de subantreprenor.

Astfel că aceste cheltuielile aferente lucrărilor efectuate de către cele două societăți, se regăsesc în veniturile obținute de către societate, conform situațiilor de lucrări, proceselor verbale de recepție și facturilor fiscale întocmite către S.C. B..... SRL, fiind astfel îndeplinite prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În concluzie, petenta contestă Decizia de impunere nr...../12.01.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din data de 12.01.2010, solicitând anularea în totalitate a actelor administrative pentru suma de lei, compusă din impozit pe profit în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei, TVA în sumă de lei și majorări de întârziere eferente în sumă de lei:

II. Prin decizia de impunere contestată nr...../12.01.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Constanța – S.A.F. - A.I.F., au stabilit debite suplimentare, în baza următoarelor constatări din Raportul de Inspecție Fiscală nr..... din data de 12.01.2010:

În perioada verificată (01.01.2006-31.12.2008, pentru impozit pe profit și 01.01.2006-31.08.2009, pentru TVA), societatea a avut relații comerciale cu firmele S.C. R..... SRL și S.C. C..... SRL, pentru care organele de inspecție fiscală nu au putut verifica realitatea tranzacțiilor consemnate în facturile emise de cele două societăți.

În această situație, s-a stabilit că petenta nu își poate exercita dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă de lei, pentru care s-a calculat un impozit suplimentar de plată în sumă de lei, și nici de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.120 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de lei au stabilit majorări de întârziere în suma de lei, iar pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei, majorări de întârziere în sumă de lei.

III. 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 contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, SC CONSTANTA SRL a înregistrat, în perioada decembrie 2008, cheltuieli cu prestații de servicii la sediul D..... în valoare totală de lei, înscrise în 30 de facturi fiscale întocmite de către S.C. R..... S.R.L (în valoare zilnică de lei și achitate numerar în aceeași zi).

Cheltuielile în sumă de lei au fost înregistrate în contabilitatea societății ca și cheltuieli deductibile.

Achiziționarea de servicii constând în lucrări de construcții montaj pentru consolidarea și repararea sediului D..... Cța, s-a efectuat în baza contractului nr...../15.10.2008.

În aceeași perioadă, societatea a dedus TVA în sumă totală de lei, aferentă celor 30 de facturi menționate.

În perioada 01.-15.01.2009, petenta a înregistrat 15 facturile fiscale zilnice întocmite de către S.C. C..... SRL și 15 facturi fiscale zilnice întocmite de către S.C. R..... S.R.L, în calitate de prestatori, reprezentând lucrări de construcții montaj pentru consolidarea și repararea sediului D..... Cța. Valoarea fiecărei facturi fiind de lei, a rezultat că societatea a dedus TVA în sumă totală de lei (..... lei, reprezentând TVA înscrisă în 15 facturi fiscale emise de către S.C. C..... SRL + lei, reprezentând TVA înscrisă în 15 facturi fiscale emise de către S.C. R..... S.R.L.).

Prin Referatul nr...../13.10.2009 a fost suspendată inspecția fiscală la SC CONSTANTA SRL, în vederea stabilirii realității acestor operațiuni de prestări de servicii, întocmindu-se solicitările de control încrucișat nr...../09.10.2009, pentru efectuarea verificărilor la S.C. R..... S.R.L. și respectiv nr...../05.10.2009, pentru efectuarea verificărilor la S.C. C..... SRL.

Urmare verificărilor efectuate la cele două societăți, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate face dovada realității acestor operațiuni de prestări servicii, deoarece nu s-a putut contacta nici o persoană din cadrul acestor societăți, care să fie în măsură să pună la dispoziție documente justificative.

La sediul societății C..... SRL a fost contactat d-nul G..... V....., administrator, care nu a putut pune la dispoziție documente justificative referitoare la tranzacțiile cu SC CONSTANTA SRL, motivând că documentele financiar contabile se găsesc în posesia d-nului B..... S....., asociatul societății. Acesta nu a putut fi contactat de către organele de inspecție fiscală, deși în acest scop s-au întocmit un număr de trei invitații pentru a se prezenta la sediul SAF - AIF Constanța.

Din referatul privind propunerile de soluționare a contestației, întocmit de organele de inspecție fiscală, a rezultat că, ulterior controlului, respectiv la data de 03.02.2010, d-na S..... E....., administrator al S.C. R..... S.R.L, s-a prezentat la sediul SAF - AIF Constanța, ocazie cu care a declarat că nu a desfășurat relații comerciale cu SC CONSTANTA SRL.

Ca urmare, pentru cele două societăți s-au întocmit acte de verificare, câte un exemplar fiind transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria Constanța.

Astfel, întrucât din verificările efectuate nu s-a putut face dovada realității tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, au stabilit că suma de lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal, pentru care datorează impozit pe profit suplimentar în sumă de lei și, în conformitate cu art.120 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, accesorii aferente în sumă de lei.

În acelaș timp, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pentru tranzacțiile menționate a fost anulat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de lei, în conformitate cu art.120 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală..

Petenta contestă debitele stabilite, susținând realitatea tranzacțiilor în speță.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a cheltuielilor și a TVA rezultate din facturile fiscale pentru care nu se verifică realitatea efectuării tranzacțiilor și emiterea acestora de reprezentanții legali ai furnizorilor.

În drept, dispozițiile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, prevăd următoarele:

„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.”

Prin H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în vigoare și aplicabilă pentru perioada verificată, a fost aprobat modelul facturii fiscale, precizându-se că aceasta reprezintă:

„- document de încărcare în gestiunea primitorului;

-document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.”

Totodată, potrivit art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 și pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a legii:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, 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;”

H.G. NR.44/2004 PCT.44

„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.”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată prevederile cuprinse în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la regimul deducerilor, sfera de aplicare a dreptului de deducere și condiții de exercitare a dreptului de deducere, precizează:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 alin.(5);”

Referitor la exigibilitate, la art.134(1) din Codul fiscal se precizează:

(1) **Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.**

(2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.**

Iar art.134¹(1), prevede:

„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, {...}”.

Din contextul legal citat, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data livrării de bunuri sau servicii de către persoanele impozabile din punct de vedere al taxei, justificarea dreptului de deducere efectuându-se în baza facturii fiscale emisă de acestea, facturi legal întocmite, care angajează răspunderea celor ce le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor ce le-au înregistrat în contabilitate.

În speță, referitor la furnizorul S.C. R..... S.R.L, se reține că administratorul acesteia, d-na S..... E....., a declarat că nu a desfășurat relații comerciale cu societatea CONSTANTA SRL, că nu îi cunoaște pe reprezentanții acesteia și că societatea nu deține nici un utilaj, iar în perioada 2008-2009 nu a avut nici un angajat.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul SAF – AIF Constanța a rezultat că această societate a depus declarații privind impozitele datorate bugetului general consolidat de stat, din care rezultă că societatea, pentru perioada verificată, nu a declarat operațiuni impozabile.

Referitor la furnizorul S.C. C..... SRL, se reține că administratorul identificat al acestei societăți, d-nul G..... V....., nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele contabile în vederea efectuării de verificări încrucișate, astfel încât, nu s-a putut stabili înregistrarea și declararea de către această societate a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor fiscale emise.

În această situație, se reține că facturile emise de societățile R..... S.R.L și C..... SRL nu reprezintă documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă a cumpărătorului, în sensul Legii contabilității și a prevederilor H.G. nr.831/1997, deoarece nu se dovedește emiterea acestora de către reprezentanții legali ai furnizorilor, astfel că, nu se verifică realitatea tranzacțiilor consemnate în respectivele înscrisuri.

Drept urmare, se reține că potrivit dispozițiilor legale sus citate, cheltuielile înregistrate în baza acestor documente nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În aceste condiții, se constată că măsura dispusă de organul de inspecție fiscală cu privire la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în cuantum de lei este întemeiată legal, situație în care se va respinge contestația petentei referitoare la acest capăt de cerere.

Având în vedere că petenta datorează obligația fiscală principală, potrivit principiului “accesoriul urmează principalul”, aceasta datorează și obligațiile fiscale accesorii acesteia, constând în majorări de întârziere în cuantum de lei.

Totodată, s-a constatat că cele 45 facturi emise de S.C. R..... S.R.L în perioada decembrie 2008 și 01.-15.01.2009, precum și cele 15 facturi fiscale emise de către S.C. C..... SRL în perioada 01.-15.01.2009, în baza cărora petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, nu au fost înregistrate în evidența contabilă a furnizorului.

Având în vedere că, din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul SAF - AIF Constanța, a rezultat că societatea R..... S.R.L a depus declarații privind impozitele datorate bugetului general consolidat de stat din care rezultă că societatea, pentru perioada verificată, nu a declarat operațiuni impozabile, rezultă că societatea furnizoare nu a înregistrat TVA colectată aferentă tranzacțiilor cu societatea CONSTANTA SRL.

Coroborând informațiile obținute pe parcursul verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, se reține că nu se verifică realitatea prestărilor de servicii reprezentând lucrări de construcții montaj pentru consolidarea și repararea sediului D..... Constanța, consemnate în facturile fiscale emise pe numele celor două societăți comerciale, și că acestea nu reprezintă documente justificative în înțelesul Legii contabilității nr.82/1991, republicată, pentru înregistrarea în contabilitatea cumpărătorului, întrucât nu se dovedește că au fost întocmite de reprezentanții legali ai furnizorilor care să poarte răspunderea cu privire la livrarea serviciilor și emiterea respectivelor documente.

În această situație, se reține că petenta nu își poate exercita dreptul de deducere prevăzut al art.145 din Codul fiscal, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile legale privind faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată la furnizorii de bunuri la data livrării, în conformitate cu dispozițiile art.134 din același act normativ.

În analiza mecanismului de deducerea TVA aferentă achizițiilor, este esențial să se parcurgă primul pas, în sensul că dacă analizând, se ajunge la concluzia ca taxa dedusa de persoana impozabilă care a realizat achiziția a fost aplicată pentru o operațiune pentru care furnizorul/prestatorul nu a aplicat corect taxa pe valoarea adăugată, atunci acea taxa **nu este deductibilă**, fără să mai fie necesar să se analizeze următorii pași, respectiv următoarele condiții de deducere a taxei prevăzute la legislația în materie de TVA.

Simplul fapt că petenta se află în posesia unor facturi fiscale emise pe numele societăților comerciale R..... S.R.L și C..... SRL, nu justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, atâta vreme cât nu se dovedește realitatea livrărilor de servicii consemnate în aceste facturi și nașterea faptului generator și exigibilitatea taxei (colectarea) la furnizori, la data livrării.

Deținerea unei facturi fiscale este o condiție necesară dar nu și suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, condiția esențială fiind aceea de a se dovedi realitatea operațiunilor consemnate în facturi și exigibilitatea taxei la furnizorii sau prestatorii de servicii.

În aceste condiții, împrejurarea că petenta a prezentat în susținerea contestației contractul încheiat cu societatea B..... SRL, în calitate de client al acesteia, nu este de natură a admite acesteia exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor cu aceste servicii înscrise în facturi, atâta timp cât urmare cercetărilor efectuate, nu s-a dovedit realitatea prestărilor de servicii de către respectivii furnizori și emiterea facturilor de reprezentanții legali ai acestora.

Drept urmare, pentru argumentele expuse, se reține că petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale care nu au fost legal întocmite de reprezentanții furnizorilor, motiv pentru care se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de petentă împotriva taxei pe valoarea adăugată, în cuantum de lei, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere că petenta datorează obligația fiscală principală, potrivit principiului "accesoriul urmează principalul", aceasta datorează și obligațiile fiscale accesorii acesteia, constând în majorări de întârziere în cuantum de lei.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.210 și ale 216(1), din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../12.01.2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din data

de 12.01.2010, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.I.F. Constanța, în cuantum total de de lei, compuse din:

- TVA: lei;
- Majorări de întârziere: lei;
- Impozit pe profit: lei;
- Majorări de întârziere: lei;

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, așa cum prevede art.210(2) din O.G. nr.92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în conformitate cu prevederile art.218(2) din același act normativ și ale art.11(1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**HUTUCA BOGDAN,
DIRECTOR COORDONATOR**

**MAXUT ALAIN,
ȘEF BIROU
SOLUTIONARE CONTESTATII**

P.F./4EX
18.03.2010