

Decizia nr. 2027 / 2017
privind soluționarea contestației formulate de
SC x SRL
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov - Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita-Serviciul de inspectie fiscala persoane juridice 3, prin adresa nr.x/11.07.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.x/14.07.2016, asupra contestatiei formulata de SC x SRL cu sediul in sat. x, str.Principala, nr.x, jud.Harghita.

Contestatia este formulata împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/12.05.2016 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/12.05.2016, emise de Administratia Județeană a Finanțelor Publice Harghita - Activitatea de Inspectie Fiscală, si priveste **suma totala de x lei** compusa din:

- x lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar
- X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea Deciziei de impunere cu nr. x/12.05.2016 in data de 12.05.2016, prin remiterea sub semnatura a actului administrativ fiscal si depunerea contestatiei la A.J.F.P. Harghita in data de 27.06.2016, conform stampilei acestei institutii.

Constatând că in speta, sunt intrunite conditiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, prin Serviciul Soluționare Contestatii 2, este legal investită să soluționeze contestatia formulata de SC x SRL.

I. SC x SRL, prin contestatia depusa si inregistrata sub nr. x/27.06.2016 la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita, solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere nr. x/12.05.2016 pentru urmatoarele motive:

Cu privire la impozitul pe profit petenta precizeaza faptul ca nu a fost in masura sa prezinte cele 29 facturi emise de SC x SRL – CUI RO x, în baza cărora a considerat ca si cheltuieli deductibile suma de x lei, datorită faptului ca respectivele acte contabile au fost preluate in original de IPJ Harghita – Serviciul de investigare a criminalitatii economice, nefiind lasate xerocopii dupa aceste facturi, fapt ce nu poate duce la concluzia ca aceste facturi nu au existat. Societatea considera ca organele de control aveau obligatia sa faca demersurile necesare pentru consultarea actelor contabile retinute de IPJ Harghita – Serviciul de investigare a criminalitatii economice si solicita demersuri in acest sens la institutia sus-mentionata in vederea consultarii actelor preluate, pentru stabilirea imprejurarii de fapt.

Referitor la singura factura prezentata de la acest furnizor, respectiv factura nr.x/21.12.2011, contestatoarea considera ca nu i se poate imputa faptul ca factura a fost emisa in mod gresit, iar fiind vorba de lucrari de constructii realizate in baza unui contract, nu poate fi imputat faptul ca pe factura nu este mentionata data la care au fost prestate serviciile, cantitatea, pretul unitar in conditiile in care aceste elemente sunt cuprinse in contractul mentionat in continutul facturii, respectiv Contractul nr.x/ 14.09.2011, iar superficialitatea furnizorului, prin inscrierea in factura la date privind „Cumparator” a sediului Lazarea in loc de Lazaresti, nu poate fi imputat contestatoarei.

Cu privire la TVA, dedusa in baza facturilor emise de SC x SRL in suma de x lei motivele invocate de societate sunt aceleasi cu motivele prezentate la impozitul pe profit.

Totodata se face trimitere și la Decizia nr. x/2013 pronunțată în Dosarul nr. x/42/2011 de Înalta Curte de Casație și Justiție conform caruia, măsura de natură generală luată de Statul Român, de a anula dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru orice operatiune realizată de o persoană impozabilă căreia i-a fost anulat codul de TVA, sau a fost declarată inactivă, ori pentru facturi completate în mod incomplet, depășește limita stabilită prin Directiva TVA 112/2006, concluzie care nu poate fi ignorată de organele fiscale în efectuarea atributiilor ce le revin, si la cauza Collee – C146/05, conform careia „... urmează a se da prioritate principiilor prevalenței substanței asupra formei, al proporționalității și certitudinii impunerii.(...)Refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea aceluși drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevante și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei”.

Astfel, petenta trage concluzia ca prin inregistrarea TVA deductibilă in suma de x lei, nu au fost incalcate prevederile legale invocate de echipa de inspectie fiscala si solicita anularea obligatiei fiscale privind TVA in suma de x lei, stabilită prin decizia de impunere nr. F-HR x/12.05.2016.

Cu privire la suma de x lei considerata a fi dedusă fara documente justificative, in baza facturii nr.x/05.09.2015 emisa de SC x SRL reprezentand avans lucrari de constructii pensiune agroturistica din loc.Danesti, contestatoarea considera ca, organele de inspectie fiscala, in mod nejustificat au apreciat ca PV de receptie finala prezentata nu intruneste calitatea de document justificativ pentru prestarea efectiva a serviciilor de constructie, apreciind ca exigentele art.21 alin.4 din Codul fiscal si pct 48 din Normele metodologice de aplicare sunt fara echivoc indeplinite, PV de receptie finala trebuie acceptat de catre organele de inspectie fiscala, aceasta dovedind faptul ca prestarea de servicii a fost una efectiva.

De asemenea se precizeaza faptul ca societatea nu a fost in masura sa prezinte devize si alte documente justificative suplimentare datorită faptului că, în data de 19.10.2015 la punctul de lucru situat la imobilul cu numărul x din comuna Lăzarea a avut loc un incendiu, în care, mare parte dintre actele contabile ale societății au fost distruse, eveniment major care nu se poate imputa societatii.

Petenta sustine ca s-au facut demersuri in vederea reconstituirii documentelor distruse, astfel fiind recuperată copia contractului de lucrari nr.x/12.08.2014 incheiat cu SC x SRL in calitate de subantreprenor, adeverinta nr.x/01.09.2014 prin care se clarifica calitatea de platitor TVA precum si copia PV de receptie finala incheiata cu SC x SRL, precizand faptul ca pensiunea exista in realitatea si se poate efectua expertiză in scopul stabilirii valorii lucrarilor efectuate, astfel fiind respectate prevederile art.145(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la suma de x lei reprezentand TVA, considerata a fi dedusa fara documente justificative, rezultand din inregistrarea in jurnalul de cumparari si in fisa de cont al furnizorului, a facturii x/30.09.2011, emisa de SC x SRL, reprezentand lucrari in subantrepriza, pentru care in timpul controlului nu a fost prezentat contractul incheiat si factura de achizitii a serviciilor, la dosarul contestatiei s-a anexat o copie a unei facturi de avans emise de SC x SRL, conform contract x/17.09.2011 si contractul de executie x/17.09.2011, incheiat cu acest furnizor.

Administratorul precizeaza ca a formulat cerere pentru înscrierea în calitate de creditor pe tabelul creantelor debitoarei SC x SRL, în dosarul de faliment nr. x/96/2015 al Tribunalului Harghita, lucrarea există în materialitatea ei, manifestându-se disponibilitatea efectuării unei expertize în vederea stabilirii valorii lucrărilor efectuate în baza Contractului de executie nr. x/17.09.2011.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/12.05.2016 emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/12.05.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Harghita, au verificat perioada 01.01.2011-31.12.2015 la impozit pe profit, și perioada 01.01.2011-29.06.2016 la TVA, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 08.04.2016-09.05.2016, constatându-se următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

În baza facturilor emise de către SC x SRL, în perioada octombrie – decembrie 2011 au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății un număr de x facturi în valoare totală de x lei, înregistrate în contul de cheltuieli 628.02 – lucrări în subantrepriză. Cheltuielile în suma de x lei au fost considerate de unitate deductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2011.

În urma verificării documentelor primare aferente trim. IV. 2011, s-a constatat că de la furnizorul menționat mai sus, există o singură factură de achiziție, factura cu nr. x/21.12.2011 în suma totală de x lei, înregistrată la poziția nr. 406 din jurnalul pentru cumpărări din luna decembrie 2011. Conform celor înscrise pe factură, au fost efectuate lucrări de construcții conform contract nr. x/14.09.2011. Din verificarea informațiilor cuprinse în factură s-a constatat că sunt încălcate prevederile art. 155, alin. 5, la lit. c) și h) din Legea 571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind informațiile pe care trebuie să le conțină în mod obligatoriu o factură pentru a dobândi calitatea de document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor, nu este înscrisă data la care au fost prestate serviciile, cantitatea și prețul unitar, în condițiile în care la denumirea produselor sau serviciilor este trecut „lucrări executate conform contract nr. x/14.09.2011, iar la date privind beneficiarul, la rubrica „sediul” este înscris Lazarea. Pentru restul facturilor, în număr de x, înregistrate pe contul de cheltuieli nu au fost prezentate documente justificative.

Inspectorii fiscali au stabilit că contribuabilul nu a prezentat oferte de preț, contracte, dezeve de lucrări, situații de lucrări, procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor sau certificate de execuție, documente din care să rezulte că achizițiile de servicii în baza facturilor emise de SC x SRL au fost efectiv executate.

Organul fiscal a stabilit că SC x SRL nu a avut angajați calificați, care să efectueze lucrările de construcții, nu au fost prezentate facturi emise de SC x SRL, singura factură prezentată neîndeplinind calitatea de document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor, inspectorii fiscali nu au acceptat deducerea cheltuielilor în suma de x lei, fiind încălcate prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în suma de 18.262 lei.

Cu privire la TVA

În perioada octombrie – decembrie 2011 contribuabilul a înregistrat în jurnalele de cumpărări și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în suma de x lei, reprezentând TVA înscrisă în jurnalele de cumpărări aferente acestei perioade, având la furnizor datele de identificare ale SC x SRL.

În urma verificării documentelor primare aferente trim. IV. 2011, singura perioadă din anul 2011, pentru care au fost prezentate documente, s-a constatat că de la furnizorul menționat mai sus, există o singură factură de achiziție, factura nr. x/21.12.2011 în suma totală de x lei, din care TVA x lei, înregistrată la poziția nr. 406 din jurnalul pentru cumpărări din luna decembrie 2011. Din verificarea informațiilor cuprinse în factură s-a constatat că sunt încălcate prevederile art. 155, alin. (19), la lit. c) și h) coroborat cu art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind informațiile pe care trebuie să le conțină în mod obligatoriu o factură pentru deducerea TVA, nefiind înscrisă data la care au fost prestate serviciile, cantitatea și prețul unitar, în condițiile în care la denumirea produselor sau serviciilor este trecut „lucrări executate conform contract nr. x/14.09.2011, iar la date privind beneficiarul, la rubrica „sediul” este înscris Lazarea.

Astfel, total TVA dedusa fara documente justificative este in suma de x lei, fiind inregistrata in jurnalele de cumparari la pozitiile 327, 330, 338, 350 si 352 din jurnalul de cumparari pentru luna octombrie 2011, pozitiile 354, 356, 357, 361, 365, 368, 370, 372, 375 din jurnalul de cumparari pentru luna noiembrie 2011, pozitiile 378, 383, 385, 387, 392, 393, 394, 395, 397, 402, 403, 406, 408, 409, 414 din jurnalul de cumparari pentru luna decembrie 2011. Contribuabilul nu a prezentat x facturi emise de furnizor, oferte de pret, contracte, devize de lucrari, situatii de lucrari, procese verbale de receptie la terminarea lucrarilor, certificate de executie sau documente din care sa rezulte ca serviciile achizitionate de la SC x SRL au fost efectiv executate, acesta neavand angajati calificati pentru executarea de lucrari de constructii.

Prin deducerea TVA in suma de x lei, inregistrata in evidentele contabile fara a detine documente justificative, contribuabilul a incalcat prevederile art.146. alin.(1) lit.a) si art. 155, alin. (19), lit. c) si h) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

SC x SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări al lunii septembrie 2014 și a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA aferent, TVA in suma totala de x lei, reprezentând TVA înscrisă in factura nr.x/05.09.2014, emisa SC x SRL pentru avans lucrari, construire pensiune agroturistica Danesti.

Totodata s-a constatat ca suma de x lei a fost stornata de pe avans in luna octombrie 2015 si inregistrata pe cheltuieli, in baza facturii finale seria x/08.10.2015, acesta avand valoarea totala zero.

Pentru aceasta lucrare nu a fost prezentat contract si nu au fost prezentate documente justificative precum devize, situații de lucrări întocmite, rapoarte de lucru, procese verbale de receptie sau alte materiale corespunzătoare din care sa rezulte locul unde au fost prestate serviciile, prestarea efectivă a acestor servicii, necesitatea achizitiei si faptul ca aceste servicii au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Organul fiscal a stabilit ca SC x SRL, nu a desfasurat activitate la sediul declarat, durata detinerii sediului social este expirat, nu a avut angajati, singurul furnizor al acestuia nu declara livrarile catre SC x SRL. Astfel, inspectorii au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile pentru justificarea acestei achizitii in scopul realizarii de operatiuni taxabile, astfel nu se accepta deducerea TVA in suma de x lei, fiind incalcate prevederile art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna septembrie 2011 societatea verificata a înregistrat în jurnalul de cumpărări la pozitia nr. 319 si a dedus TVA in suma de x lei inscrisa pe factura x/30.09.2011, emisa de SC x SRL. Baza impozabilă în suma de x lei, aferentă acestei facturi a fost înregistrată pe contul 409.24 – avans x, din care x lei nu a fost trecuta pe conturile de cheltuieli pana la finalizarea inspectiei fiscale.

In timpul controlului nu a fost prezentata factura emisa de SC x SRL, contractul incheiat cu acesta , oferte de pret, devize si situatii de lucrari intocmite pentru lucrarile facturate.

Dupa consultarea bazei de date a ANAF Harghita si a ORC Harghita, rezulta ca SC x SRL a fost declarata inactivă din data de 25.05.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, din data de 08.06.2015 fiind deschisa procedura de faliment, a inregistrat preponderent suma negativa a TVA, nesolicitata la rambursare, iar achizitiile declarate de acesta in sem. II. 2011 nu au fost declarate ca livrari de catre furnizorii acestuia. De asemenea inspectorii fiscali au stabilit ca societatea nu detinea factura in baza caruia a fost dedusa TVA aferenta achizitiei de la SC x SRL. In baza celor de mai sus nu s-a acceptat deducerea TVA in suma de x lei, fiind incalcate prevederile art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, se retine:

Referitor la obligațiile suplimentare de plata in suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, respectiv suma de x lei reprezentand impozit pe profit cauza supusa solutionarii este ca D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii 2, să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei stabilirii acestor obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care SC x SRL prin argumentele și documentele prezentate nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspectie fiscală.

1. Cu privire la impozitul pe profit respectiv TVA, stabilite suplimentar in baza facturilor emise de SC x SRL

În fapt, cu privire la impozitul pe profit, s-a constatat ca in perioada 2011-2015 contribuabilul a realizat în principal venituri din prestarea de servicii în construcții, facturarea materialelor utilizate la realizarea lucrărilor, din vanzare de marfuri prin magazinul din localitatea Tusnad, str.x, nr. x, vanzari de imobilizari corporale si necorporale, lucrari de intretinere paduri si pasuni și livrari de grau din productie proprie, livrare pentru care s-a aplicat taxare inversa, reglementata la art.160, alin.(2) lit.c) din Legea 571/2003 , privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma verificarii documentelor contabile prezentate de societate si a bazei de date ANAF s-a constatat că societatea a considerat cheltuieli deductibile pentru calculul impozitului pe profit anual, cheltuieli privind achiziții de servicii și materiale, pentru care nu a putut justifica cu documente utilizarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile, după cum urmează:

Conform evidentelor contabile si a datelor din jurnalul de cumparari pentru TVA, in perioada octombrie-decembrie 2011, au fost inregistrate pe contul de cheltuieli 628.02 – lucrari in subantrepriza, un numar de x facturi in suma totala de x lei, emise de SC x SRL, astfel:

- x facturi in luna octombrie in suma totala de x lei, cu TVA aferent de x lei
- x facturi in luna noiembrie in suma totala de x lei, cu TVA aferent de x lei
- x facturi in luna decembrie, in suma totala de x lei, cu TVA aferent de x lei.

In urma verificarii documentelor primare aferente trim.IV.2011, singura perioada pentru care au fost prezentate documente, a fost identificata o factura de achizitie emisa de SC x SRL, cu nr. x21.12.2011 in suma totala de x lei, inregistrata in jurnalul pentru cumparari din luna decembrie 2011.

Conform celor inscrise pe factura nr. x/21.12.2011 (anexa nr. 7 la RIF), au fost efectuate lucrari de constructii conform contract nr.x/14.09.2011. Conform informatiilor din factura, aceasta a fost intocmita si semnata de dl.x si preluata de dl.x1.

Din verificarea informațiilor cuprinse în factură s-a constatat că sunt încălcate prevederile art. 155, alin. 5, la lit. c) și h) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la informațiile pe care trebuie să le conțină în mod obligatoriu o factură pentru înregistrarea cheltuielilor, nu este înscrisă data la care au fost prestate serviciile, cantitatea și prețul unitar, în condițiile în care la denumirea produselor sau serviciilor este trecut „lucrări executate conform contract nr. x/14.09.2011”, iar la date privind beneficiarul, la rubrica „sediul” este inscris Lazarea in loc de Lazaresti.

In urma verificarii documentelor si registrelor de casa pentru aceasta perioada, inspectorii fiscali au stabilit ca au fost efectuate plati in numerar in suma totala de x lei (x lei in luna octombrie, x lei in luna noiembrie si x lei in luna decembrie) catre SC x SRL, fara sa fie anexate documente justificative la registrul de casa in lei, respectiv chitante emise de SC x

SRL. Valoarea totala a fiecarei facturi este sub x lei iar platile fara documente justificative, in lunile noiembrie si decembrie 2011, au fost inregistrate aproape zilnic, din creditarea firmei de catre asociatul x cu suma de x lei in luna noiembrie 2011, x lei in luna decembrie 2011 si din retragerile de numerar in luna octombrie 2011. Conform fisei contului 628.02 – lucrari in subantrepriza, facturile au fost inregistrate pe cheltuieli la data inscrisa pe facturi si conform explicatiilor inscrise in fisa contului, lucrarile din octombrie 2011 au constat in „lucrari de constructii conform contract 1137”, iar cele din noiembrie 2011 au constat in lucrari la Bekescsaba, Lajoskomarom, iar pe cele din decembrie 2011 este inscris numai „lucrari subantrepriza”.

Din analiza bazei de date ANAF (solicitare documente din dosarul fiscal, declaratii fiscale, si aplicatia Revisal si data ORC) s-a constatat ca in perioada octombrie – decembrie 2011 SC x SRL a avut un numar de 3 angajati, din care un muncitor necalificat la spargerea si taierea materialelor de constructii, un director de societate comerciala (dl.x) si un arhivar, angajati cu care nu era posibila realizarea lucrarilor de constructii.

Cu ocazia inspectiei fiscale partiale, organele de inspectie fiscala au luat legatura cu dl x, de la care au solicitat explicatii scrise (anexa nr. 5) cu privire la obiectivul la care au fost executate aceste lucrari si daca poate sa prezinte devize, situatii de lucrari si procese verbale de receptii. Prin raspunsul formulat, dl.x afirma ca nu isi mai aduce aminte unde s-au efectuat constructiile iar documentele firmei sunt la lichidatorul x IPURL si nu poate sa prezinte documentele solicitate.

Avand in vedere ca societatea nu a depus declaratie informativa „394” privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul national, la data de 15.04.2016 au fost generate din aplicatia c-Lynx, toate tranzactiile declarate de parteneri cu aceasta societate, din care rezulta ca ultima livrare declarata catre aceasta societate a fost declarata de SC x SRL in semestrul I 2010.

La SC x SRL s-a efectuat un control incrucisat, pentru care a fost incheiat Proces-verbal nr.x/09.03.2011, prin care organele de control au constatat ca societatea nu functioneaza la sediul social/domiciliul fiscal declarat, cu referatul nr.x/07.04.2011 au propus includerea societatii in lista societatilor inactive si a fost emis Aviz privind propunerea de declarare in inactivitate nr. x/30.01.2012. Societatea a fost cercetata de Inspectoratul de politie judetean Harghita, Serviciul de investigare a fraudelor, privind ascunderea bunului sau sursei impozabile, are datorii inregistrate fata de bugetul statului in suma de x lei si se afla in stare de faliment incepand din data de 18.05.2012, fiind radiata la data de 23.01.2014.

Avand in vedere faptul ca petenta a prezentat o singura factura din cele x inregistrate in trim IV 2011, inspectorii fiscali prin Nota explicativa (anexa nr.3) au solicitat restul facturilor emise de Sc x SRL in baza carora s-a micorat baza impozabila la profit.

Din raspunsul furnizat se rezulta faptul ca documentele justificative pentru inregistrarea pe cheltuieli deductibile, respectiv facturile emise de SC x SRL au fost ridicate de IPJ Harghita, pe baza de proces verbal, iar cheltuielile au fost considerate deductibile, avand in vedere ca societatea a avut relatii de subcontractare cu SC x SRL, fiind prezentat un Proces verbal fara antet si fara numar de inregistrare incheiat la data de 08.11.2015 intre comisar sef de politie x, din cadrul Inspectoratului de Politie a Judetului Harghita - Serviciul de investigare a criminalitatii economice, si x, administrator al SC x SRL.

Pentru documentele preluate de politie, respectiv facturi de achizitii de servicii, chitante, contracte, receptii de lucrari societatea nu a prezentat copii certificate pentru conformitate cu originalul. Contractul nr. x/2014 in baza caruia au fost emise cele x buc de facturi nu apare in lista documentelor ridicate de catre IPJ Harghita dar nu a fost prezentat organelor de control si nici in sustinerea contestatiei.

Organul de inspectie a solicitat de la IPJ Harghita respectiv de la Parchetul de pe langa Tribunalul Harghita punerea la dispozitie a documentelor contabile care au fost ridicate in original de IPJ Harghita.

Parchetul de pe langa Tribunalul Harghita prin adresa inregistrata la AJFP Harghita sub nr.x/07.07.2016 comunica faptul ca dosarul x/P/2015 se afla la Parchetul de pe langa Curtea de Apel Tg Mures, iar in momentul returnarii dosarului , documentele solicitate vor fi puse la dispozitia organului fiscal.

Avand in vedere cele de mai sus cu privire la SC x SRL si faptul ca petenta a avut angajati calificati pentru efectuarea de lucrari, constructii, organele de inspectie fiscala au considerat ca achizițiile de servicii inregistrate in jurnalele de cumparari, deconturile privind TVA, precum si in evidentele contabile ale societatii, de la SC xSRL, au fost inregistrate cu scopul diminuării profitului impozabil si al majorării TVA deductibila.

Drept urmare, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile in suma de x lei, au majorat profitul impozabil al anului 2011 cu suma de x lei si au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2011 in suma de x lei, fiind incalcate prevederile art. 19 si art. 21.alin(1) si alin(4) lit.f respectiv lit.m. De asemenea organele de control au stabilit ca societatea nu avea drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, fiind incalcate prevederile art. 146. alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art. 155, alin. (19), lit. c) si h) din aceeasi lege.

Petenta sustine ca inspectorii fiscali nu au efectuat toate demersurile necesare pentru consultarea actelor contabile retinute de IPJ Harghita respectiv ca nu i se poate imputa faptul ca factura a fost emisa in mod gresit.

In drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.19 și art. 21 alin. (1) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizează: „*Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile*”, iar la art. 21 din acelasi act normativ, se prevede:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]”

(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.[...]*”

m) *cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai acele cheltuieli care au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind astfel condiționată deductibilitatea cheltuielilor de justificarea utilizării bunurilor achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță, nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, petenta nu probeaza ca lucrarile de constructii inregistrate ca achiziții de la SC x SRL au fost prestate in beneficiul sau. Astfel petenta nu prezinta documente care să justifice in ce au constat aceste lucrari, la ce obiectiv au fost prestate (avand in vedere Nota explicativa solicitata de la administratorul SC xSRL care nu isi aminteste unde au fost efectuate constructiile facturate, actele fiind la lichidator), scopul achiziționării acestora, respectiv dacă acestea au fost achizitionate pentru beneficiul propriu sau pentru a fi refacturate catre terti, nu au fost prezentate documentele justificative prevăzute de legea fiscala pentru exercitarea dreptului de deducere (contractul x/14.09.2011, situatii de lucrari, etc).

Din adresa AJFP Harghita – Inspectie fiscala nr.x/11.07.2016 reiese faptul ca in urma verificarii informatiilor inscrise in fisele de conturi de venituri din prestari de servicii, s-a

constatat ca in perioada octombrie – decembrie 2011 au fost facturate venituri in suma totala de x lei aferente urmatoarelor lucrari:

- prestari constructii interne, catre Composesoratul x, in suma de x lei, efectuate in baza contractelor x;

- prestari constructii interne, catre x SRL, in suma de x lei, efectuate in baza contractului x;

- lucrari executate conform contract x, in suma de x lei, catre SC x SRL;

- livrari intracomunitare in suma totala de x lei, din care x lei livrari de bunuri si diferenta de x lei facturate catre x KFT din Ungaria, constand in amenajari teren la Bekescsaba si Lajoskomarom;

Cheltuielile aferente veniturilor din prestarile de servicii in constructii, inregistrate in evidentele contabile se prezinta astfel:

- lucrari in subantrepriza (cont 628.02) in suma de x lei, efectuate de SC x SRL in baza Contractului nr.x;

- lucrari la Bekescsaba si Lajoskomarom in suma de x lei, fara specificarea contractului in baza caruia s-au efectuat acestea;

- lucrari in subantrepriza (cont 628.02) in suma de x lei, efectuate de SC x SRL, fara specificarea contractului in baza caruia s-au efectuat acestea;

In baza situatiilor financiare depuse pe anul 2011, au fost inregistrate cheltuieli cu materiile prime si materiale in suma de x lei si cheltuieli cu salariile si contributiile salariale in suma de x lei, in situatia in care veniturile din prestari de servicii efectuate in anul 2011 au fost in suma totala de x lei, din care x lei intern si x la extern.

Conform declaratiei 394, depusa pe semestrul II./2011 au fost declarate achizitiile de materiale de constructii de la urmatoarele societati: x SRL in suma de x+TVA, x IMPORT in suma de x+TVA, x IMPEX in suma de x+TVA, x SRL in suma de x+TVA.

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca pe niciuna din fisele de conturi nu este inregistrat contractul nr.x/14.09.2011, in baza caruia au fost afectuate lucrarile de subantrepriza si achizitiile de servicii inregistrate in baza facturilor emise in numele SC x SRL, astfel aceste inregistrari au fost efectuate cu scopul diminuării bazei impozabile a TVA si a impozitului pe profit.

Totodata s-a stabilit SC xSRL avea 3 angajati, din care 1 director, 1 arhivar si 1 muncitor necalificat, personal cu care nu era posibila realizarea lucrarilor de constructii. Referitor la acest furnizor, conform procesului verbal nr.x/09.03.2011 incheiat de organele de inspectie din cadrul ANAF, s-a constatat ca societatea nu functioneaza la sediul social/domiciliul fiscal, inregistreaza datorie fata de bugetul statului in suma de x lei, prin referatul nr. x/07.04.2011 a fost propusa pentru includerea in lista societatilor inactive, iar societatea face obiectul unor cercetari penale.

În contextul celor anterior prezentate, în temeiul prevederilor legale mai sus citate, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, și întrucât petenta nu a probat cu documentele prevazute de lege efectuarea cheltuielilor respective in scopul obtinerii de venituri impozabile, rezulta ca in mod legal organele de control au reintregit profitul impozabil al anului 2011 cu suma de x lei.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că suma totală de x lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil al societății, fiind datorat impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de **x lei** (x lei x 16%), contestația formulată urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește TVA, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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;

De asemenea, la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: „(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;

Totodata art.155, alin.(5), lit.c, si lit.h din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completările ulterioare aplicabila pentru anul 2011 prevad :

ART. 155 Facturarea

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

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”

În temeiul prevederilor legale anterior citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, legiuitorul stabilește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, justificarea utilizării în folosul operațiunilor taxabile revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost livrate bunurile în cauză.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea nu avea dreptul să deducă TVA pentru lucrarile de constructii achizitionate, anterior menționate, pe motivul ca aceasta nu a putut justifica daca bunurile respective au fost utilizate in vederea realizarii de operatiuni taxabile respectiv petenta nu a prezentat documente justificative legal intocmite (contracte , facturi, situatii de lucrari, etc.).

În consecință, întrucât petenta nu a dovedit ca achizițiile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri taxabile, in mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA inscrisa in cele x de facturi, in suma totala de **x lei**, contestația formulată urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar in baza facturilor emise de SC x SRL

In fapt, SC xr SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări al lunii septembrie 2014 respectiv și-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA aferent in suma totala de x lei (baza impozabilă x lei), reprezentând TVA înscrisă in factura nr.x/05.09.2014, emisa de SC x SRL

Factura de avans nr.x/05.09.2014 in suma totala de x lei, prezentata cu ocazia controului incrucisat efectuat la aceasta societate, a fost intocmita de x, pentru „*Construire pensiune agroturistica com. Danesti conform contract*”, fara a fi mentionat numarul contractului. La data privind expeditia sunt inscrise numele si data cartii de identitate a lui x iar factura nu este semnata de primire.

Pe parcursul inspectiei fiscale nu a fost prezentat contractul si nu au fost prezentate documente justificativ precum devize, situații de lucrări întocmite, rapoarte de lucru, procese verbale de receptie sau alte materiale corespunzătoare din care sa rezulte locul unde au fost prestate serviciile, prestarea efectivă a acestor servicii, necesitatea achizitiei, beneficiarul lucrarilor si faptul ca aceste servicii au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile, astfel incat organele de control au constatat ca TVA in suma de x lei a fost dedusa cu incalcarea art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completările ulterioare.

Suma de x lei a fost stornata de pe avans in luna octombrie 2015 si a fost inregistrata in contul de cheltuieli 628.02 „*lucrari in subantrepriza*” aceeasi valoare de x lei, cu explicatia „*lucrari pensiune*”, prin inregistrarea facturii finale seria HR nr.x/08.10.2015, purtand stampila SC x SRL, intocmita si semnata de dl. x in care la rubrica numele delegatului figureaza tot x (persoana fizica ce detine 50% din partile sociale ale SC x SRL).

La factura s-a anexat „*Procesul verbal de receptie finala*” semnat de executant Sc x SRL prin dl x si de Sc x SRL prin care se constata faptul ca lucrarile la punctul de lucru construire pensiune agroturistica Danesti au fost executate, nefiind trecuta data receptiei.

Organele de control au solicitat prin nota explicativa de la dl. x explicatii cu privire la calitatea detinuta la SC x SRL. Din raspunsurile formulate reiese faptul ca administratorul societatii l-a rugat sa completeze/emita facturile pe perioada cat administratorul va fi in strainatate, nu a avut calitatea de angajat al firmei, avea card bancar si a ridicat banii de la ATM cu precizarea ca nu are imputernicire la BRD.

Inspectorii fiscali au solicitat de la banca datele de identificare a persoanelor care detin drept de semnatura la SC x SRL, iar din informatiile primite rezulta ca persoanele imputernicite au fost dl. X - administrator si dl.x - fara nici o calitate in societate.

Cu privire la furnizorul SC x SRL, din analiza bazei de date ANAF (Solicitare documente din dosarul fiscal, declaratii fiscale, si aplicatia Revisal si data ORC) s-a constatat ca aceasta societate a fost infiintata in data de 08.08.2014, cu obiect de activitate principal lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale, partile sociale fiind detinute de x, CNP x, care este si administratorul societatii.

Societatea a fost infiintata in data de 08.08.2014, cu o cateva zile inainte de incheierea contractului de prestari servicii nr. x/12.08.2014, fiind reprezentat de acelasi x, care a dat facturi in numele SC x SRL.

Dupa emiterea facturilor catre SC x SRL nu a mai depus declaratii de impunere si recapitulative.

Sc x SRL a fost platitoare de TVA in perioada 03.09.2014 – 31.07.2015, data la care i-a fost anulat din oficiu codul de inregistrare in scopuri de TVA, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative. In toata perioada de functionare societatea a depus 2 deconturi de TVA trimestriale, 2 declaratii informative 394, pentru trimestrele III si IV. 2014. In cele doua perioade declarative, societatea inregistreaza TVA de plata de x lei in septembrie 2014 si x lei in decembrie 2014, rezultand TVA de plata in suma totala de x lei , din care a fost achitata TVA in suma de x lei.

Conform bazei de data ANAF, nu are salariati, nu declara contributi salariale si singurul furnizor, de la care declara achizitii in suma totala de x lei cu TVA de x lei, a fost SC Rajmund x SRL , societate infiintata in anul 2014, care nu declara livrari catre SC x SRL.

La SC x SRL s-a efectuat un control incrucisat in urma caruia s-a intocmit procesul-verbal nr. x/04.05.2016, in care au fost consemnate urmatoarele:

- nu desfasoara activitate la sediul declarat, durata detinerii sediului social este expirat, nu a avut angajati, singurul furnizor al acestuia nu declara livrarile catre SC x SRL,

- nu au fost prezentate contracte de prestari servicii de constructii, situatii de lucrari, devize, rapoarte de lucru, contracte de subantrepriza, pentru realizarea efectiva a lucrarilor facturate catre SC x SRL.

- administratorul societatii lucreaza in strainatate;

- conform celor declarate de contabila societatii, toate lucrarile au fost subcontractate catre alti executanti si nu are cunostinta de existenta nici unui contract de executie sau subcontractare;

- factura emisa catre SC x SRL a fost inregistrata in contabilitate si TVA colectata a fost cuprinsa in decontul de TVA si declaratia 394 pentru luna septembrie 2014;

- societatea inregistreaza TVA de plata in suma in suma de c lei, neachitata pana la data incheierii controlului.

Avand in vederea cele de mai sus si faptul ca petenta a avut angajati calificati pentru efectuare de lucrari de constructii, a inregistrat achizitii de la societati care nu au declarat livrari catre SC c SRL iar procesul verbal de receptie finala anexat nu indeplineste calitatea de document justificativ pentru prestarea efectiva a serviciilor, organele de inspectie fiscala au reținut ca achizitia de servicii inregistrata in jurnalele de cumparari, deconturile de TVA, precum si in evidentele contabile ale societatii au fost inregistrate cu scopul majorarii TVA deductibila. Ca urmare, în temeiul prevederilor art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au acceptat la deducere TVA in suma de x lei.

Totodata inspectorii fiscali nu au acceptat la deducere cheltuieli in valoare de x lei, inregistrate in baza facturii emise de SC x SRL. Avand in vedere ca in anul 2015 s-a inregistrat pierdere fiscala in valoare de x lei, dupa diminuarea acesteia cu cheltuielile nedeductibile in suma de x lei, a rezultat o pierdere fiscala de recuperat in suma de x lei, fiind intocmita Dispozitia de masuri nr. x09.05.2016 prin care s-a dispus corectarea pierderii de recuperat in anii urmasori declarata prin Declaratia anuala 101. Desi contesta TVA neacceptată la deducere in suma de x lei, in scrisă in facturile de achizitie de la SC x SRL, petenta nu contestă Dispozitia de masuri nr. x/09.05.2016.

Petenta precizeaza faptul ca nu au fost prezentate devize si alte documente justificative suplimentare datorita faptului ca in data de 19.10.2015 la punctul de lucru situat in com. Lazarea a avut loc un incendiu, in care mare parte a actelor contabile au fost distruse, iar Procesul verbal de receptie finala si factura nr. x/05.09.2014 intrunesc calitatea de document justificativ pentru prestarea efectiva a serviciilor de constructie.

In drept, în speță sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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;”

În temeiul prevederilor legale anterior citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, legiuitorul stabilește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, justificarea utilizării în folosul operațiunilor taxabile revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost livrate bunurile în cauză.

O data cu depunerea contestatiei s-a depus copia contractului nr. x/12.08.2014 incheiat cu x SRL. Din confruntarea prevederilor contractuale cu situatia de fapt fiscala s-au constatat urmatoarele:

- desi valoarea contractata este de x lei, pe cheltuieli a fost inregistrata in anul 2015 suma de x lei, si nu a fost emisa factura pentru diferenta de x lei;
- executantul se obliga sa constituie garantie de buna executie in quantum de 5% din valoarea contractului, dar acesta garantie nu a fost constituita ;
- nu reiese locatia unde se va realiza obiectul contractului;
- desi in contract se prevedea ca mijloc de plata transfer bancar, pentru suma de x lei in data de 22.09.2014 a fost inregistrat in evidentele contabile ale societatii ordinul de compensare nr.x, diferenta (x lei) fiind achitata prin banca din sumele depuse de asociatul unic prin creditarea firmei.

Totodata se retine ca PV de receptie anexat la contestatie nu contine date cu privire la data la care s-a realizat receptia finala a lucrarilor unde s-a efectuat lucrarea, etc, fiind semnat de o persoana care nu a avut calitatea de reprezentant legal sau angajat la Sc x SRL si care este asociat cu un procent de 50 % la SC x SRL.

x SRL nu desfasoara activitatea la sediul declarat, durata detinerii sediului este expirat, nu a avut angajati, singurul furnizor al acestuia nu a declarat livrarile catre x SRL,

nu au fost prezentate situatii de lucrari, devize, rapoarte de lucru, contracte de subantrepriza din care sa reiasa ce servicii au fost prestate si ca acestea au fost efectiv realizate in beneficiul SC x SRL, administratorul societatii lucreaza in stainatate, fosta contabila a societatii a declarat ca nu are cunostiinta de existenta nici unui contract de executie sau subcontractare.

În contextul celor prezentate anterior, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat unității dreptul de deducere a TVA pentru lucrarile de constructii achizitionate, anterior menționate, pentru care petenta nu a putut justifica prin documente (contracte , facturi, situatii de lucrari, etc) utilizarea acestora in vederea realizarii de operatiuni taxabile, simplele afirmații ale societății nefiind de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, contestația unității urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA in suma de x lei.

3. Cu privire la TVA stabilită suplimentar in baza facturii emisa de SC x SRL

In fapt, SC x SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări al lunii septembrie 2011, și a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2011, asupra TVA in suma totala de x lei inscrisa in factura x/30.09.2011, emisa de SC x SRL, baza impozabilă fiind in suma de x lei.

Factura a fost înregistrată pe contul 409.24 – Avans x. In timpul controlului nu a fost prezentata factura emisa, contractul incheiat cu SC x SRL, oferte de pret, devize si situatii de lucrari intocmite de aceasta societate.

Verificarile privind aceasta inregistrare au fost efectuate in baza fiselor de cont, a jurnalelor de cumparari pentru TVA, a balantelor de verificare prezentate de reprezentantul societatii si a bazei de date ANAF.

Factura de avans servicii a fost achitata prin viramente bancare din contul deschis la OTP Bank, dupa cum urmeaza: x lei in luna octombrie 2011;- x lei in luna noiembrie 2011;- x lei in luna ianuarie 2012;- x lei in luna februarie 2012;- x lei in luna mai 2012;- iar pentru diferenta neachitata de x lei, conform „*listei complexa de datorii furnizori – x SRL*” a fost inregistrata documentul nr.x din data de 05.01.2016 cu suma negativa de x lei.

Cu privire la SC x SRL, dupa consultarea bazei de date a ANAF Harghita si al ORC Harghita, s-au constatat urmatoarele:

- societatea s-a infiintat in anul 2009 , cu sediul in comuna x, nr.x, cu obiect de activitate CAEN 4612, modificat ulterior in CAEN 4120-lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale; are asociat unic/administrator fondator pe dl. x, cetatean maghiar, nascut in mun.Gheorgheni, cu resedinta in Ungaria, loc.Budaors;

- la data de 09.03.2011, conform Mentione ORC nr.x, partile sociale detinute de x au fost cesionate catre x, cu domiciliul in loc.Praid, jud.Harghita si numit administrator noul asociat unic;

- este platitor de TVA in perioada 24.11.2009-31.12.2009 si 01.01.2010-24.05.2012;

- a fost declarat inactiv de organele de inspectie fiscala din data de 24.05.2012, in urma nedepunerii declaratiilor fiscale;

- conform Sentintei civile x/08.06.2015 a fost notificata intrarea in procedura simplificata a falimentului;

- ultimul bilant depus este pe anul 2011.

Din analiza deconturilor de TVA depuse de SC x SRL in perioada septembrie 2011-martie 2012 rezulta ca in aceasta perioada inregistreaza sume modice de plata, cu care diminueaza soldul negativ de TVA din perioada precedenta. Ultimul decont de TVA s-a depus pe luna mai 2012, cu sold negativ de TVA in suma de x lei. Prin deconturile de TVA pentru perioada septembrie 2011 – mai 2012 declara suma negativa la sfarsitul fiecarei luni in sume

cuprinse între x lei până la x lei, fără a solicita rambursarea TVA. Deconturile de TVA au fost depuse cu întârziere.

Conform aplicației CLynx –diagrame legături, în semestrul II.2011 – mai 2012 (ultimul decont 300 și declarație recapitulativă 394 depuse) SC x SRL declară achiziții în suma totală de x lei (baza impozabilă), care nu au fost confirmate de furnizorii acestuia.

Cu ocazia inspecției fiscale s-au solicitat explicații scrise de la administratorul societății cu privire la înregistrarea de TVA deductibilă a sumei de x lei în baza facturii emise de SC x SRL (anexa nr. 3) respectiv în ce constau achizițiile de la această societate și dacă poate să prezinte documente justificative pentru deducerea TVA.

Din răspunsul oferit la nota explicativă reiese că SC x SRL a încheiat un contract de prestări servicii cu SC x SRL pentru realizarea unor construcții, firma menționată mai sus a facturat un avans de x lei, din care TVA x lei, suma care a fost plătită prin viramente bancare din contul deschis la OTP Bank și nu poate să prezinte niciun document justificativ.

În baza celor de mai sus prezentate referitor la SC x SRL și a faptului că societatea verificată în anul 2011 a avut angajați calificați pentru efectuare de lucrări de construcții, faptul că nu a fost emisă factura finală la terminarea lucrărilor, societatea nu deține document justificativ pentru înregistrarea de TVA deductibilă în suma de x lei, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducerea TVA în suma de x lei, fiind încălcate prevederile art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea 571 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

La dosarul contestației s-a anexat copie după factura de avans nr. x/22.09.2011 emisă de SC x SRL și copie după contractul de execuție nr.x/ 17.09.2011 susținând că lucrarea există, motiv pentru care TVA-ul aferent facturii în suma de x lei este deductibilă.

Inspectorii fiscali prin adresa nr.x/11.07.2016 precizează faptul că la data începerii inspecției fiscale, organele de control s-au deplasat la adresa Lazarești, nr.x, la imobilul afectat de incendiul din data de 19.10.2015, unde au constatat că nu au fost executate lucrări de amenajare, reparații, nu a fost tencuită, nici înainte de incendiu.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) 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;”

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

În temeiul prevederilor legale anterior citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, legiuitorul stabilește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, justificarea utilizării în folosul operațiunilor taxabile revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost livrate bunurile în cauză.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea nu avea dreptul să deducă TVA pentru avansurile înregistrate, anterior menționate, pe motivul că aceasta nu a putut justifica dacă acestea au avut ca scop realizarea de operațiuni taxabile. Deși petenta susține că SC x SRL a efectuat lucrări în baza contractului de execuție x/17.09.2011, în speța este vorba despre sume achitate cu titlu de avans și înregistrate în contabilitate pe contul 409- Furnizori debitori unde se regăsesc și la data efectuării

controlului. De altfel, petenta nu prezinta situatii de lucrari din care sa rezulte ce servicii au fost prestate, la ce obiectiv si in ce perioada, si nici procese verbale de receptie a lucrarilor. Referitor la documentele anexate la contestatie se retine ca contractul nu este semnat/stampilat de catre executant astfel neavand valoare juridica, numele societatii este gresit, iar copia facturii nr. x/22.09.2011 nu corespunde cu numarul si data facturii inscrise in fisa furnizorului si in jurnalul de cumparari pe luna septembrie 2011 prezentate cu ocazia inspectiei fiscale, pentru achizitiile inregistrate de la x SRL.

Totodata s-a mentionat ca SC x SRL nu a avut achizitii confirmate de la furnizorii acestuia, care sa poata constitui livrarile/prestarile catre clienti. Mai mult, in contractul prezentat nu este prevazuta plata vreunui avans iar data de incepere a lucrarilor este 15.10.2011, astfel ca nu se justifica intocmirea unei facturi de avans pentru 95,3% din valoarea totala a lucrarilor cu aproape o luna inainte de data prevazuta pentru inceperea lucrarilor.

Totodata se constata ca societatea nu a respectat nici prevederile ART. 26 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata cu privire la reconstituirea documentelor financiar-contabile conform carora:

“ În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.” coroborat cu pct. “E” din Ordinul nr.3512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile (in vigoare in perioada verificata) unde se precizeaza:

“E. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse

41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

Pentru acele situații în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.

42. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective).

În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;*
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;*
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.*

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;

- persoana responsabilă cu păstrarea documentului; și*
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.*

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.

În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

43. Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoștințează imediat organele de urmărire penală.

44. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.

45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.

47. 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 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 societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

48. Pentru pagubele generate de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea documentelor respective.

Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, poate constitui motiv de revizuire a sancțiunilor aplicate, în condițiile legii.

În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, și se păstrează împreună cu procesul-verbal în dosarul de reconstituire.

49. Conducătorii unităților vor lua măsuri pentru asigurarea înregistrării și evidenței curente a tuturor lucrărilor întocmite, primite sau expediate, stabilirea și evidența responsabililor de păstrarea acestora, evidența tuturor reconstituirilor de documente, precum și pentru păstrarea dosarelor de reconstituire, pe toată durata de păstrare a documentului reconstituit."

Având în vedere cele de mai sus cu privire la reconstituirea documentelor contabile pierdute, distruse, organul de soluționare a contestațiilor a constatat că documentele distruse nu au fost reconstituite de SC x SRL așa cum prevede legea.

În ceea ce privește afirmația unității potrivit căreia obligația probării stării de fapt reținute de inspectorii fiscali revine acestora, se reține că, în temeiul prevederilor art. 65 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **societatea are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale cu documente**, iar organul fiscal trebuie să depună toate diligentele

pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de fiecare caz in parte si de limitarile prevazute de lege.

În acest context, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, se reține ca neîntemeiată afirmația de mai sus a contestatoarei, întrucât obligația de a dovedi că lucrările de construcții achiziționate au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile revenea petentei (SC x SRL), nu organului de control, acesta doar constatând neîndeplinirea ce către unitate a condițiilor legale prevăzute de legiuitor pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru indeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoare adaugata nu este suficient ca societatea sa isi exprime intentia de a desfasura pe viitor operatiuni taxabile, aceasta avand obligatia sa faca dovada ca achizitia pentru care si-a exercitat dreptul de deducere este destinata realizarii de operatiuni taxabile si sa demonstreze obiectiv acest lucru pe baza de documente probante valabile, astfel nefiind demonstrata necesitatea acestora si utilizarea lor **în scopul realizării de venituri impozabile, taxabile din punct de vedere al TVA** .

In solutionarea cauzei se retine ca, avand in vedere prevederile art. 65 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea avea obligatia de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale cu documente, iar organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de fiecare caz in parte si de limitarile prevazute de lege.

Cu privire la sustinerile contestatoarei se mai rețin următoarele:

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C 268/83 R, unde Curtea a stabilit ca *este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii* si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile*.

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul *luptei impotriva fraudei*, a evaziunii fiscale si a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond

esentiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată CJUE a anunțat în cauzele conexe C-80/11 și C142/11 cu privire la principiul neutralității TVA, arătând că nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală (paragraf.54)

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere.

Cu privire la Decizia nr.1424/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție menționată prin prezenta contestație, se reține că nu este incidentă în speță, întrucât constatările organelor de inspecție are la bază faptul că SC x SRL nu a probat că achiziția a fost destinată utilizării în scopuri obținerii de venituri taxabile.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzură asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă aceeași persoană să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

În contextul celor prezentate anterior, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, având în vedere că petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente prin care să demonstreze că avansurile înregistrate de către aceasta au fost destinate realizării unor operațiuni taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în suma de **x lei**.

Față de cele prezentate la pct. 1 - 3 de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. x S.R.L. o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de **x lei** (x lei la pct. 1. + x lei la pct. 2. + x lei la pct. 3.).

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, întrucât societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge **contestația ca neîntemeiată pentru TVA în suma x lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 269, art. 272, art. 277 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/12.05.2016 pentru **suma totala de x lei** reprezentand:

- X lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- x lei TVA stabilita suplimentar

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Harghita in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL,

x