



DECIZIA nr. 68 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC X SRL,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **SC X SRL** – CIF RO ..., cu sediul în ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei dobânzi și penalități aferente impozit pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

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

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

I. SC X SRL, prin contestația depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita, înregistrată sub nr. .../2012, solicită admiterea contestației anularea Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012, invocând următoarele motive:

Referitor la neacceptarea deducerii fiscale a cheltuielilor în suma de ... lei și a TVA în suma de ... lei facturate de către SC Y SRL - RO ... în baza facturii nr. .../2008 în valoare totală de ... lei, societatea contestatară precizează, că la baza acestei facturi a stat Contractul de execuție de construcții nr. .../2008, încheiat între SC X SRL în calitate de client și SC Y SRL, cu sediul din ..., în calitate de antreprenor, obiectul contractului fiind

“Pregătirea drumurilor și străzilor pentru asfaltare în municipiul ... jud. ..., rețea de canalizare în comuna ..., jud ...”.

Contribuabilul susține că nu îi sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. 4, lit. f, m și nici art. 146, alin. 1, lit. a, din moment ce este în posesia situațiilor de lucrări și situațiilor de plată insusite de părțile contractante, care constituiau baza facturii neacceptate ca document justificativ de către echipa de control, receptionarea facturii nr. .../2008 fiind legală și temeinică, factura fiind însoțită de acte justificative din care rezultă faptul că obiectul înțelegerii scrise între părți s-a realizat, serviciile au fost decontate atât faptic cât și scriptic, decontările materializate în acte, reflectând în mod clar și evident modalitatea de calcul al prețului ce constituie contravaloarea facturii menționate.

Argumentele aduse de contribuabil privind justificarea necesității și realității serviciilor achiziționate sunt următoarele:

Cu privire la raportul juridic generator: lucrările au la bază Contractul de execuție de construcții nr. .../2008 încheiat cu SC Y SRL; executarea contractului este supusă unor modalități date de documentele de execuție, puse la dispoziția Antreprenorului de clientul X; contractul și anexele acestuia au fost înregistrate la ambele societăți, fapt confirmat de organul de control prin controlul direct la X și prin notele explicative de fostul asociat al Antreprenorului; Societatea arată că atât fostul asociat al Y S.R.L. cât și reprezentanții societății controlate în calitate de părți contractante, recunosc încheierea contractului, confirmă faptul că lucrările contractate au fost executate, decontate și achitate, astfel că analiza identității și mandatului persoanelor semnatare ale contractului nu își mai au rostul din moment ce actul și executarea actului — inclusiv plata — sunt acceptate și confirmate de părți.

Cu privire la oportunitatea încheierii Contractului de execuții construcții nr. .../2008: lucrările contractate sunt pentru realizarea obiectului principal de activitate “Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor” a fost necesară subcontractarea acestor lucrări datorită anvergurii lucrărilor contractate la număr de ... de angajați, având în vedere posibilitățile tehnice și condițiile meteo pentru realizarea acestor lucrări; executarea lucrărilor a fost conform documentațiilor tehnice puse la dispoziția subantreprenorului, decontarea acestora efectuându-se în baza actelor de recepție; factura a fost acceptată după verificarea situațiilor de lucrări și situațiilor de plată predate de executant, respectiv verificarea în fapt a lucrărilor efectuate. Mențiunile referitoare la condiționarea prin contract de către beneficiarul Z S.R.L. al transferului total sau parțial al asumate de executant către o terță persoană nu au nici o înrăurire asupra decontării lucrărilor, Z S.R.L. fiind singura persoană care ar fi fost îndreptățită a refuza, a condiționa preluarea lucrărilor sau de a obiecta în sensul opririi executării lucrărilor cedate în subantrepriză. În speță Z S.R.L. a înțeles să nu facă uz de această posibilitate ce îi revine în mod exclusiv în baza contractului încheiat cu X S.R.L. și a înțeles să accepte

lucrările executate în baza documentelor de decontare, procedând la plata contravalorii acestora.

Cu privire la regimul juridic fiscal: factura a fost emisă în baza unei convenții scrise între părți, care determină obiectul serviciilor ale căror contravaloare constituie obiectul facturării, lucrările facturate au fost recepționate de cumpărător, factura a fost recepționată și acceptată ca atare numai după depunerea de către prestatorul de servicii a Situațiilor de lucrări și Situații privitoare la plăți, astfel ca lucrările executate și valoarea acestora să poată fi verificate și corelate între ele.

Contribuabilul consideră că factura nr. .../2008 emisă de SC Y SRL conține toate elementele referitoare la emitent, la cumpărător, la cota de TVA aplicată, etc., referirile exacte referitoare la denumirea serviciilor executate, cantitățile serviciilor prestate nefiind trecute în factura din motivul inexistenței unui spațiu suficient pentru acest lucru.

Societatea contestatară precizează, că predarea obligațiilor asumate și executate de subcontractantul SC Y SRL în cazul acestei lucrări a fost efectuată în mod valabil începând cu data de ... 2008, dată la care s-a finalizat recepția lucrărilor și s-a întocmit factura fiscală cumulativă pentru lucrările contractante, situațiile lucrărilor executate și situația plăților datorate fiind întocmite de executant și recepționate de SC X SRL.

Cele două lucrări subcontractate și executate de SC Y SRL au fost preluate atât de SC X SRL cât și de SC Z SRL și W, lucrările fiind decontate la rândul lor cu beneficiarii Municipiul ... și Comuna ...

Contribuabilul arată că la data terminării lucrărilor contractate între Y S.R.L. și X S.R.L., au fost prezentate situațiile de lucrări, în baza cărora părțile au procedat la preluarea faptică a lucrărilor. Verificând lucrările executate atât din punct de vedere calitativ cât și cantitativ, s-a procedat la elaborarea situației la plată, care necesita un aviz pozitiv din partea antreprenorului.

Totodată consideră că lipsa de documente sau imposibilitatea procurării de date și informații de la S.C. Y S.R.L. nu poate constitui un motiv de sancționare a subscrisei societăți, simple conexiuni logice și presupuneri ale organelor de control deduse din relatările unei persoane nemandatate ascultate cu ocazia controlului încrucișat executat cu Y S.R.L. nu pot stă la baza aplicabilității prevederilor art.21 alin 4 lit m din Legea 571/2003 față de X S.R.L., atâta timp cât societatea controlată dispune de acte de decontare și calcul care stau la baza facturării și plății efectuate în interesul realizării scopului social.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2008 - 31.12.2010

SC X SRL a înregistrat și a dedus cheltuieli de prestări de servicii facturate de către SC Y SRL- RO ... cu sediul în ... în baza facturii nr. .../2008 în sumă totală de ... lei, din care ... lei TVA.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere nici ca cheltuială și nici ca TVA deductibil, întrucât din factură nu rezultă denumirea serviciilor prestate și data când au fost efectuate serviciile, fiind încălcate prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 155, alin. (5) lit. k) și l), astfel încât factura nu îndeplinește condițiile de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, acestea sunt nedeductibile. Prin deducerea fiscală a cheltuielilor înregistrate în baza unei facturi incomplete, contribuabilul a încălcat și prevederile art. 21, alin. 4, lit. f) conform căruia “nu sunt deductibile” 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” și prevederile art.21, alin. 4, lit. m) conform căruia cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte.

În legătură cu aceste operațiuni, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au mai precizat următoarele:

- factura emisă nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data întocmirii, nu rezultă denumirea serviciilor prestate și data când au fost efectuate aceste servicii, astfel nu îndeplinește condițiile de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor;

- prin deducerea TVA în suma de ... lei, contribuabilul a încălcat prevederile art. 146, alin. (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căruia: „*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);”

- la solicitarea organului de control contribuabilul a prezentat Contractul de execuție de construcții nr. .../2008, încheiat între SC X SRL în calitate de client și SC Y SRL în calitate de antreprenor, obiectul contractului fiind “Pregătirea drumurilor și străzilor pentru asfaltare în municipiul ...” și “Rețea de canalizare în comuna ...”;

- contractul de execuție, la capitolul părțile contractante, arată că X SRL este reprezentată prin AB, în calitate de director și CD, în calitate de director comercial, dar contractul a fost semnat de EF, “în calitate de director”, Conform notei explicative, EF a declarat că el nu a fost prezent la încheierea contractului.

- pentru lucrarea “Pregătirea drumurilor și străzilor pentru asfaltare în municipiul ..., jud. ...”, SC X SRL, în calitate de executant, a încheiat contractul nr. .../2007 cu SC Z SRL. În contract, la pct. 18, se prevede că executantul are obligația de a nu transfera total sau parțial obligațiile sale asumate prin contract fără să obțină în prealabil acordul scris al beneficiarului. În timpul controlului nu a fost pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală acordul scris dat de către SC Z SRL. Valoarea totală a contractului este de ... lei, inclusiv TVA, din care în anul 2008 s-a facturat suma de ... lei cu factura nr. .../2008, iar în anul 2009 suma de ... lei cu factura nr. .../2009;

- pentru lucrarea “Rețea de canalizare în comuna ... jud. ...”, SC X SRL, în calitate de subcontractant (executant), a încheiat contractul nr. .../2007 cu W, valoarea lucrării prevăzută în contract și în actul adițional la contract fiind de ... lei (... lei - Rețea de canalizare ...; ... lei – Stații de pompare).

- contribuabilul nu a prezentat în timpul controlului alte acte (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, etc.) — în afara de oferte pentru aceste lucrări ștampilat de către SC Y SRL și X SRL — din care să rezulte executarea lucrărilor întocmite către SC Y SRL, însă au fost prezentate situații cu lucrări executate pentru aceste lucrări de X SRL către SC Z SRL și W. Forma și conținutul ofertei și situației de plată ștampilat de către Y SRL corespunde exact cu situația de plată elaborată de X SRL către antreprenorul W;

- ținând cont de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au făcut un control încrucișat la Y SRL, unde au constatat că nu se desfășoară nici o activitate la sediul societății, nu a fost posibilă contactarea reprezentantului legal al societății, iar din dosarul fiscal al contribuabilului s-a constatat că din 01.08.2010 societatea nu a depus declarațiile 100 și 102, din data de 01.04.2010 Decontul de TVA, începând cu 01.07.2009 Declarația 394 și nu a fost depus nici o Declarație 101 privind impozit pe profit, cu toate că din bază de date la ORC Harghita reiese că firma nu se află în insolvență sau în insolvență imitentă și nici nu este radiată din evidența Oficiului Național al Registrului Comerțului.

Lipsa situațiilor de lucrări, care să prezintă detaliat natura serviciului prestat către X SRL, studii de fezabilitate, procese verbale de predare-recepție a lucrărilor conduc la faptul că nu este probată cu documente realitatea serviciilor de lucrări prestate de către Y SRL.

În urma celor constatate, organele de inspecție fiscală, prin neacceptarea deductibilității fiscale, au calculat suplimentar **impozit pe profit în sumă de ... lei și ... lei accesorii aferente, precum și TVA în sumă de ... lei și ... lei accesorii aferente.**

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 contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra legalității și temeiniciei stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de dispozițiile deciziei nr. ... din 2011 prin care s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2011.

În fapt, decizia de impunere nr. F-HR .../2012 contestată a fost emisă în urma reverificării, prin desființarea deciziei de impunere nr. F-HR .../2011, în baza deciziei nr. ... din 2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita.

Motivele desființării deciziei de impunere nr. .../2011 au fost:

- conform documentelor aflate în dosarul contestației rezultă două situații de fapt diferite în legătură cu executarea și decontarea lucrărilor puse în discuție. Organul de inspecție fiscală stabilește că SC X SRL nu poate să justifice cu documente necesitatea și prestarea efectivă a lucrărilor facturate, iar societatea depune cu contestația situații de plată sau de lucrări cu modernizarea și reparația străzilor în municipiul ... și lista cantităților de lucrări – situație de plată pentru lucrările de canalizare în comuna ..., acceptate;

- organul de inspecție fiscală, în cadrul inspecției fiscale, face referire la relațiile contractuale SC X SRL și SC Y SRL, stabilind că societatea contestatară nu poate să justifice cu documente necesitatea și prestarea efectivă a lucrărilor facturate, dar fără să analizeze relațiile contractuale și operațiunile, respectiv modul de executare și decontare a lucrărilor pe filiera beneficiar-achizitor-antreprenor-subantreprenori. Controlul încrucișat efectuat la SC Y SRL, cu constatări mai ales pe anii 2010-2011, nu are relevanță pentru operațiunile efectuate în anul 2008, mai ales, că nu s-a făcut o analiză completă asupra relațiilor contractuale pe filiera beneficiar-achizitor-antreprenor-subantreprenori;

- din constatările consemnate în actele încheiate nu rezultă nici analiza faptului generator și a exigibilității taxei pe valoarea adăugată, având în

vedere, că lucrările în cauză se încadrează în categoria serviciilor de construcții-montaj;

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012 contestată, întocmite în urma deciziei nr. ... din 2011, se reține că organele de inspecție fiscală nici în urma reverificării nu au făcut o analiză întemeiată asupra celor dispuse prin decizia de desființare, respectiv nu s-a analizat și clarificat cele două situații de fapt diferite în legătură cu executarea și decontarea lucrărilor puse în discuție. Nu s-a verificat modul de executare și decontare a lucrărilor pe filiera beneficiar-achizitor-antreprenor-subantreprenori, în fapt constatările au fost preluate din raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. F-HR .../2011, desființată.

În drept, art. 216 alin. (3) și (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Astfel, legiuitorul a prevăzut că în situația desființării actului administrativ fiscal, reverificarea va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației și va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

În consecință, la reverificare organele de inspecție fiscală trebuia să aibă în vedere considerentele deciziei nr. ... din 2011, arătate mai sus, respectiv motivele desființării a deciziei de impunere nr. F-HR .../2011.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012 și a Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012 încheiate în urma reverificării, după cum s-a arătat mai sus, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere considerentele și motivele desființării, stabilite prin decizia nr. ... din 2011.

Având în vedere cele reținute prin prezenta decizie și faptul, că organele de inspecție fiscală la reverificare nu au avut în vedere considerentele deciziei nr. ... din 2011 prin care s-a desființat decizia de impunere nr. F-HR .../2011, **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2012, emisă de

Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **impozitul pe profit în suma de de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obiect, respectiv lucrările contractate pentru localitățile ... și ..., care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

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

Referitor la majorările de întârziere aferente, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia „**(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate..., cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.**”, precum și principiul de drept **“accessorium sequitur principalem”**, **se va desființa** decizia de impunere nr. F-HR .../2012 și pentru **majorările de întârziere în sumă de ... lei** aferente impozitului pe profit desființat și **majorările de întârziere în sumă de ... lei** aferente TVA desființat.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

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

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

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

DIRECTOR EXECUTIV,