



DECIZIA nr. 139 din 2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2011, 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 .../2011, 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 majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări 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 Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2011, solicită admiterea contestației anularea Deciziei de impunere nr. F-HR .../2011, invocând următoarele motive:

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei si accesoriile la acest impozit în suma totală de ... lei precum și TVA în suma de ... lei cu accesoriile la TVA in sumă de ... lei, având la bază două deficiențe:

A. 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. .../, 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 ..., rețea de canalizare în comuna ..., jud Harghita".

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, recepționarea 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;

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;

Cu privire la regimul juridic: 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 V GMBH, lucrările fiind decontate la rândul lor cu beneficiarii Municipiul ... și Comuna

Contribuabilul recunoaște că între SC Y SRL și SC X SRL nu s-a întocmit un act denumit Proces verbal de recepție a lucrărilor, ca atare la solicitarea organelor de control nu s-a prezentat un asemenea act, dar precizează că la data terminării lucrărilor au fost întocmite situațiile de lucrări, în baza cărora părțile au procedat la preluarea faptică a lucrărilor.

B. Referitor la cheltuielile de transport facturate de SC W SRL, societatea contestatoare arată că „motivul pentru care transportul facturat de furnizorul cantităților de produse de carieră **nu s-a împlinit** este faptul că în sezonul de iarnă 2010-2011 societatea noastră a fost nevoită să utilizeze materialele aflate la dispoziția sa din depozitele proprii, furnizorul W SRL nereușind să onoreze livrările de materiale comandate și contractate prin Contractul nr. .../2010 urmate de facturile fiscale emise.”

Societatea contestatară precizează, că a contractat o cantitate de ... tone produse de carieră, urmând ca produsele să fie transportate în funcție de necesități la locațiile de utilizare, dar din cantitatea contractată s-a livrat o cantitate de cca. ... tone, urmând să fie livrată toată cantitatea facturată conform necesităților de lucru.

Societatea contestatară consideră, că vânzătorul prin facturarea costurilor de transport întărește promisiunea de a livra produsele vândute, nerealizarea acestui obiectiv al contractului se datorează unor motive obiective, ambele părți și-au însușit și au confirmat această obligație nerealizată în timp.

Contribuabilul susține, că din tranzacția analizată nu s-a produs nici un prejudiciu statului, obligațiile fiscale generate prin emiterea acestor facturi fiind îndeplinite.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2008 - 31.12.2010

1. SC X SRL a înregistrat și a dedus cheltuieli de prestări de servicii facturate de către SC Y SRL- RO ... din comuna ... în baza facturii nr. .../2008 în suma de ... lei și TVA aferent în suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere nici ca cheltuială și nici ca TVA deductibil, întrucât din factura nu rezulta 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 baza un document justificativ, potrivit legii, prin care **să se facă dovada efectuării operațiunii** sau intrării în gestiune, după caz”.

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

- denumirea produselor sau serviciilor înscrisă în factura este “prestări servicii conform contract”, fără să fie precizat numărul contractului și fără să fie înscrise mențiuni cu privire la existența unor anexe la factura sau situații de lucrări, factura a fost transmisă prin poștă;

- 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, cu sediul din ..., în calitate de antreprenor, obiectul contractului fiind “Pregătirea drumurilor și străzilor pentru asfaltare în municipiul ..., rețea de canalizare în comuna ..., jud Harghita”. În contractul de execuție de lucrări nr. .../2008 conform Cap. II , art. 6, prevede un preț estimativ de ... lei + TVA fără să fie anexate devize oferta și fără a fi estimat prețul separat la cele două proiecte la care se referă contractul;

- 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 nu este semnat de către aceste persoane, fiind semnat din partea clientului doar de către administratorul societății iar SC Y SRL este reprezentat prin EF – CNP ... asociat, iar contractul este semnat tot de aceeași persoană ca administrator. Numitul EF nu a avut niciodată calitatea de administrator la SC Y SRL iar contractul nu conține mențiuni cu privire la împuternicirea d-lui EF să reprezinte;

- conform ORC Harghita, la data încheierii contractului și în perioada în care s-a facturat lucrarea - primul semestru a anului 2008 - administratorii SC Y SRL au fost GH și IJ – CNP ...

- contribuabilul nu a prezentat în timpul controlului alte acte (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, etc.), din care să rezulte efectivitatea serviciilor respective, așa cum o cer imperativ dispozițiile pct. 48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004;

- 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, valoarea totală a contractului fiind în sumă 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. Harghita”, SC X SRL, în calitate de subcontractant (executant), a încheiat contractul nr. .../2007 cu V GMBH Sucursala ..., persoana juridică austriacă, valoarea lucrării prevăzută în contract și în actul adițional la contract fiind de ... lei, exclusiv TVA, din care în luna octombrie 2008 a fost facturată suma totală de ... lei în baza facturii nr. .../2008.

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.**

2. În anul 2010 SC X SRL a înregistrat și a dedus din profitul impozabil cheltuieli cu transport în suma de ... lei, în baza a ... facturi emise de către SC W SRL - RO ..., prin care au fost achiziționate ... tone produse de carieră și servicii cu transportul acestora, fără să aibă documente din care să rezulte că transportul a fost efectuat efectiv, încalcând astfel prevederile Art 19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede: *“Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”*

Din procesul verbal de control încrucișat nr. .../2011, întocmit la SC W SRL de către AIF ..., reiese că din cantitatea de ... tone de produse de carieră facturată au fost livrate numai ... tone (în valoare de ... lei +TVA). Restul materialelor care au fost facturate se află în custodia furnizorului și după declarația administratorului SC W SRL, transportul în valoare de ... lei nu s-a efectuat, marfa urmând a fi transportată în funcție de necesități, conform contractului nr. .../2010.

Având în vedere că serviciile de transport nu au fost prestate în anul 2010 și nici până la finalizarea acțiunii de control, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile de transport în valoare de ... lei la determinarea profitului impozabil al anului 2010, aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor realizate în anul 2010.

Prin neacceptarea acestor cheltuieli de transport, organele de inspecție fiscală pe anul 2010 au stabilit suplimentar **impozitul pe profit în suma de ... lei și accesorii aferente în suma totală 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 contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la obligațiile suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra legalității și temeiniciei stabilirii acestor obligații fiscale, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a făcut o analiză întemeiată în vederea examinării tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și stabilirea momentului intervenirii faptului generator și a exigibilității taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, SC X SRL a înregistrat, în baza facturii nr. .../2008 emisă de SC Y SRL cheltuieli cu lucrări de construcții în suma de ... lei, deducând și TVA aferent în suma de ... lei.

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat deductibilitatea acestor cheltuieli și a taxei pe valoarea adăugată, motivat prin decizia de impunere de faptul, că factura în cauză nu conține informațiile obligatorii, cum ar fi denumirea și data executării serviciilor prestate, numărul și data contractului când au fost efectuate serviciile. Prin acest fapt au fost încălcate prevederile art. 21, alin. 4,

lit. f) și m), precum și art. 155, alin. (5) lit. k) și l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

SC X SRL, prin contestația depusă, nu acceptă motivul organului de inspecție fiscală, precizând, că la baza facturii neacceptate 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 Comuna ..., în calitate de antreprenor, obiectul contractului fiind "Pregătirea drumurilor și străzilor pentru asfaltare în municipiul ... jud. ..., rețea de canalizare în comuna ..., jud Harghita".

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 însușite de părțile contractante, care constituiau baza facturii neacceptate ca document justificativ de către echipa de control, recepționarea 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.

În drept, în ce privește impozitul pe profit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile."

iar potrivit art. 21 (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”

Totodată, art.21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede în mod expres cheltuielile care nu sunt dectabile, astfel:

"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

*m) **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 speță sunt incidente și prevederile art. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...]”

În ce privește regimul deducerilor a taxei pe valoarea adăugată, erau aplicabile prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă **taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:***

a) operațiuni taxabile;”

Iar art. 146 reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care la alin.1 lit.a) 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Conform prevederilor legale mai sus citate rezultă faptul ca legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, ca acestea să fie efectuate în scopul realizării de venituri, să aibă legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile și factura să cuprindă toate informațiile prevăzute de lege, iar în cazul cheltuielilor cu prestările de servicii deductibilitatea este condiționată și de existența contractului de prestări servicii și prestarea efectivă a acestora cu documente justificative.

Ori, organele de inspecție fiscală nu au acceptat deductibilitatea cheltuielilor cu lucrările de construcții și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, pe motivul că factura în cauză nu conține informațiile obligatorii, numărul și data contractului și că societatea contestatară nu a putut face dovada prestării

efective a serviciilor cu documente justificative (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, etc.).

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, se reține că factura nr. .../2008 a fost emisă de SC Y SRL în baza contractului 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 ... jud. , rețea de canalizare în comuna ..., jud Harghita" cu un preț estimativ de ... lei + TVA.

Pentru justificarea lucrărilor facturate de SC Y SRL, SC X SRL, cu contestație, a depus în dosarul cauzei:

- situații de plată sau de lucrări cu modernizarea și reparația străzilor în municipiul ..., semnate pentru acceptat de beneficiar SC X SRL, și pentru executant SC Y SRL, care conțin denumirea lucrării, U.M., cantitatea, prețul unitar și valoarea totală a lucrărilor. Din centralizatorul situațiilor de plată rezultă valoarea lucrărilor în suma totală de ... lei și ... lei TVA;

- lista cantităților de lucrări – situație de plată pentru lucrările de canalizare în comuna ..., semnate pentru acceptat de beneficiar SC X SRL, și pentru executant SC Y SRL, care conțin denumirea lucrării, U.M., cantitatea, prețul unitar și valoarea totală a lucrărilor. Din centralizatorul situațiilor de plată rezultă valoarea lucrărilor în suma totală de ... lei și ... lei TVA.

În urma analizării constatărilor din raportul de inspecție fiscală, a motivelor prezentate de societate și a documentelor existente la dosarul cauzei, se reține:

Lucrările contractate de SC X SRL cu SC Y SRL fac parte din două investiții contractate de:

- Municipiul ... pentru "Reabilitare sistem rutier în municipiul ...- Pachet 1", pentru această lucrare s-a încheiat contract de subcontractare nr. .../2007 între SC Z SRL, în calitate de achizitor și SC X SRL, în calitate de executant, valoarea contractului fiind în sumă de ... lei, inclusiv TVA;

- Comuna ... pentru „Canalizare manajeră în comuna ...”, pentru această lucrare s-a încheiat contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr. .../2007 între V GMBH, persoana juridică austriacă, în calitate de contractant (beneficiar) și SC X SRL, în calitate de subcontractant (executant), valoarea lucrării prevăzută în contract a fost de ... lei fără TVA, valoarea care conform actului adițional încheiat la ...2008 a fost modificată la valoarea totală de ... lei, exclusiv TVA.

Din conținutul raportului de inspecție fiscală rezultă, că SC Y SRL a facturat către SC X SRL valoarea totală a lucrărilor contractate pentru cele două obiective în sumă de ... lei și ... lei TVA, față de care SC X SRL a facturat către

SC Z SRL lucrări în valoare de ... lei cu ... TVA, iar către V GMBH lucrări în valoare de ... lei cu ... lei TVA.

Organul de inspecție fiscală, în cadrul inspecției fiscale, face referire la relațiile contractuale SC X SRL și SC Y SRL, stabilind că societatea contestată 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.

Având în vedere că în urma analizării cauzei conform celor aflate în dosarul contestației rezultă două situații de fapt diferite în legătură cu executarea și decontarea lucrărilor puse în discuție, iar conform documentelor aflate în dosarul cauzei nici organul de soluționare a contestației nu poate să pronunțe asupra acestora, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(3) 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.”

În consecință, **se va desființa** parțial decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2011 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală pentru **impozitul pe profit în suma 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 **“accesorium sequitur principalem”**, se va desființa decizia de impunere nr. F-HR .../2011 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.

2. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere pe anul 2010 cheltuielile de transport, în condițiile în care serviciile de transport nu au fost efectuate în anul 2010.

În fapt, SC X SRL în anul 2010 a înregistrat și a dedus din profitul impozabil cheltuieli de transport în sumă de ... lei, în baza a ... facturi emise de către SC W SRL - RO ..., prin care au fost facturate ... tone produse de carieră și servicii cu transportul acestora.

Organele de inspecție fiscală la determinarea profitului impozabil pe anul 2010 nu au acceptat la deducere cheltuielile de transport pe motivul că transportul facturat nu a fost efectuat în anul 2010 și nici până la finalizarea acțiunii de control.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

iar potrivit art. 21 (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”

Art.21 alin.4, prevede:

*“ **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.[..]”.

Conform prevederilor legale mai sus citate rezultă faptul ca legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor ca acestea să fie efectuate în scopul realizării de venituri pentru același an fiscal și să aibă la bază un document justificativ.

Din documentele aflate în dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, procesul verbal de control încrucișat nr. .../2011 întocmit la SC W SRL de către AIF ... și nota explicativă dată de administratorul societății X, se reține, că din cantitatea de ... tone de produse de carieră facturată în anul 2010 au fost livrate numai ... tone (în valoare de ... lei + TVA), dar și această cantitate a fost transportată de către SC X SRL. Mai mult, și administratorul SC W SRL confirmă, că transportul în valoare de ... lei nu s-a efectuat, marfa urmând a fi transportată în funcție de necesități, conform contractului nr. .../2010. Acest fapt este confirmat însuși de societatea contestatară, care prin contestație susține, că “Motivul pentru care transportul facturat de furnizorul cantităților de produse de carieră nu s-a îndeplinit este faptul că în sezonul de iarnă 2010-2011 societatea noastră a fost nevoită să utilizeze materialele aflate la dispoziția sa din depozitele proprii, furnizorul W SRL nereușind să onoreze livrările de materiale comandate și contractate prin Contractul nr. .../2010 urmate de facturile fiscale emise.”

În concluzie, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, astfel în

mod legal au stabilit ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2010 suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli de transport facturate în anul 2010 dar neefectuate, motiv pentru care **urmează să se respingă** ca neîntemeiată contestația societății pentru **impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei** .

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

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2011, 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 taxă 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.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

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

DIRECTOR EXECUTIV,