

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.130/30.06.2005

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice cu privire contestatia formulata de **S.C. "D" SA** impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal in baza Raportului de inspectie fiscala.

Societatea contesta Decizia de impunere prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata, reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata ;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut art.176 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel: Decizia de impunere nr. 548 a fost emisa la data de 02.02.2005 si comunicata societatii la data de 10.02.2005 asa cum reiese din confirmarea de primire aflata la dosarul cauzei iar contestatia a fost inregistrata la Directia generala a finantelor publice la data de 11.03.2003.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174, art.176 si art. 178 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **S.C. "D" SA** .

I. Prin contestatia formulata, S.C." D" SA invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Contestatoarea sustine ca in mod nelegal s-a constatat ca nu si-a constituit venituri la cheltuielile efectuate in cursul anului 2002.

Astfel, motiveaza ca lucrarile executate in anul 2002 au fost efectuate in proportie de 95% in baza Contractului de concesiune incheiat cu Primaria Municipiului X si a inregistrat venituri, profitul stabilit prin negociere anuala de preturi fiind de 10% .

Totodata, contestatoarea motiveaza ca in Legea nr.414/2002 nu se prevede ca fiecare cheltuiala trebuie sa aiba corespondent distinct in venituri cum este de exemplu cheltuiala indirecta. Legea nr.414/2002 prevede ca o cheltuiala este deductibila daca are venituri aferente ori societatea sustine ca in anul 2002 a avut inregistrate venituri si a inregistrat profit care a fost impozitat corespunzator.

Contestatoarea aduce argumente potrivit carora organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa tina seama de faptul ca a achitat impozitul pe profit pe anul 2002 aferent lucrarilor executate si facturate in anul 2003 si nu este legal sa i se solicite o noua plata pentru acelasi impozit.

Societatea contestatoare arata ca baza impozabila stabilita de organele de inspectie fiscala nu este corespunzatoare realitatii intrucat nu s-au respectat prevederile art.7(1) si art.9(1) din Legea nr.414/2002. Impozitul pe profit s-a reintregit doar cu cheltuielile efectuate, intrucat veniturile nu au fost realizate pentru anumite cheltuieli efectuate in cursul anului 2002 si au fost considerate nedeductibile , in consecinta se vor adauga la diferenta dintre veniturile realizate si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora.

De asemenea, sustine ca a fost reintregita eronat baza impozabila cu cheltuieli ce au fost facturate catre beneficiarul lucrarilor intrucat o serie de lucrari au fost executate de subantreprenori cum sunt cele de consolidare de la Liceul B, lucrarile de viabilizare T si de prelungire a B-dului M nu puteau fi inregistrate de societatea contestatoare in anul 2002 ci in anul 2003 iar la aceste cheltuieli societatea a avut venituri impuse de lege .

S.C. "D" SA motiveaza ca baza impozabila nu trebuia reintregita cu valoarea facturii nr.9159384/27.12.2002 emisa de SC "G" SRL intrucat in respectarea art.1 din Contractul de concesiune societatea era obligata sa execute o serie de lucrari de intretinere ce se suporta din cota de profit acordata de beneficiar la negocierea tarifelor, motiv pentru care Primaria Municipiului X a receptionat lucrarea fara intentia de a o deconta fiind o masura experimentala si in acelasi timp provizorie, fara comanda. Societatea considera ca aceasta cheltuiala

este deductibila desi nu a fost decontata ulterior, intrucat neexecutarea acestor lucrari experimentale ar fi dus la rezilierea Contractului de concesiune a serviciilor de intretinere si reparatii strazi din Municipiul X si solicitarea de catre Primarie de despagubiri conform art.14 lit.d) din contract.

Contestatoarea sustine ca o alta eroare a organului de inspectie fiscala este ca s-au calculat penalitatile si dobanzile aferente impozitului pe profit pana la data de 31.12.2004, fara a avea in vedere prevederile art.109 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003, republicata respectiv faptul ca societatea a efectuat plata impozitului pe profit cu OP nr.476/25.04.2003 astfel ca penalitatile si dobanzile trebuiau calculate pana la data de 25.04.2003, data la care contul societatii a fost debitat. Pe cale de consecinta, solicita recalcularea accesoriilor.

In ceea ce priveste TVA aferenta facturii fiscale nr.9159384/27.12.2002 emisa de SC "G" SRL contestatoarea sustine ca in mod eronat organul de inspectie fiscala a dispus sa plateasca aceasta suma deoarece societatea a fost destinatarul final al lucrarilor si nici o alta societate nu si-a dedus aceasta suma. Totodata, sustine ca organul de inspectie fiscala nu poate obliga societatea sa factureze sau nu o lucrare executata si nu poate sa stabileasca unui contribuabil cheltuielile necesare obtinerii de venituri avand in vedere ca lucrarile respective au avut caracter de provizorat si s-au executat pentru a verifica oportunitatea lor pe strazile Municipiului X.

De asemenea, contestatoarea sustine ca nu a incalcat prevederile art.1 din Legea nr.82/1991, republicata iar Sectiunea I lit.l) din OMF nr.425/1998 este discutabila avand in vedere ca nu este vorba de o lege ci de un ordin care explicita anumite prevederi legale si nu poate face adaugiri la lege. Daca aceasta norma ar fi fost cuprinsa in Legea nr.82/1991, republicata sau in Legea nr.345/2002 ar fi fost o norma imperativa pentru toti contribuabilii.

Contestatoarea sustine ca eronat organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.14 coroborat cu art.16 alin.1 si 2 din Legea nr.345/2002 si considera ca trebuia efectuata aplicarea art.14 din Legea nr.345/2002 coroborat cu art.16 alin.8 din aceeași lege astfel ca s-a determinat eronat exigibilitatea TVA. Ca urmare, s-au calculat eronat penalitati si dobanzi pe motiv ca Primaria Municipiului X nu a datat viza aplicata unor situatii de lucrari.

Totodata, societatea argumenteaza ca este recunoscut atat de doctrina cat si de jurisprudenta faptul ca o prezumtie relativa poate fi demontata cu orice mijloc de proba iar prezumtia care sta la baza

determinarii netemeinice si nelegale a exigibilitatii TVA este demontata de adresa inregistrata de Primaria Municipiului X, emisa de SC "E" SA, prin care se arata ca practica a fost pastrata inca din timpul cand societatea a fost agentie in cadrul R.A.G.C.L., respectiv facturile se emit in termen de cel mult 3 zile de la confirmarea situatiilor de lucrari de catre beneficiar.

Astfel ca, OUG nr.17/2000 si HG nr.598/2002 stabilesc sanctiunile pentru persoanele care nu intocmesc corespunzator facturile fiscale fara sa precizeze ca, agentii economici nu au dreptul de a deduce TVA.

Totodata, contestatoarea sustine ca pct.7.4 din HG nr.859/2002 ii da posibilitatea ca in situatia in care un element de venit sau de cheltuiala a fost inregistrat eronat, sa depuna declaratie rectificativa pentru anul respectiv si datoreaza majorari si penalitati pentru debitele suplimentare aparute ca urmare a acestor erori si nu se refera la situatia concreta existenta la societate respectiv nu trateaza situatia platii impozitului corespunzator venitului impozabil in contul bugetului local.

Astfel, societatea a achitat impozitul pe profit, contul a fost debitat iar singura culpa care mai persista este aceea ca a fost achitat cu intarziere si aceasta este valabila in situatia in care societatea a efectuat cheltuieli care au venituri constituite pentru realizarea obiectului Contractului de concesiune nr.69/1999.

Potrivit celor invocate, contestatoarea solicita admiterea contestatiei si exonerarea de la plata obligatiilor stabilite prin Decizia de impunere precum si suspendarea executarii silite pana la solutionarea contestatiei.

II. Prin Decizia de Impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au constatat urmatoarele:

Raportul de inspectie fiscala din data de 02.02.2005 a fost incheiat de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal ca urmare a verificarii efectuata la cererea organelor de urmarire si cercetare penala din cadrul Parchetului de pe langa Judecatoria X, privind invinuitul Y, ce a avut calitatea de Director general la **S.C." D" SA** in perioada aprilie - 07.12.2002, cercetata sub aspectul savarsirii infractiunilor prevazute de art.11 alin.1 lit.c) din Legea nr.87/1994 si art.37 din Legea nr.82/1991.

Perioada verificata: 01.04.2002 - 31.12.2002.

1. Referitor la veniturile din lucrari executate aferente exercitiilor curente inregistrate in alte perioade fiscale,

In perioada supusa controlului societatea a efectuat lucrari de intretinere si reparatii la drumuri si strazi, prestari de servicii, exploatarea serviciilor de utilitate publica de interes local (salubritate, dezapezire, siguranta circulatiei, intretinere spatii verzi) fie in nume propriu fie in subantreprize pe baza de contracte incheiate.

Din verificarea situatiilor de lucrari s-a constatat ca exista un decalaj intre data intocmirii si confirmarii situatiilor de lucrari de catre beneficiari si data facturarii lucrarilor executate si serviciilor prestate. Nici o situatie nu are inregistrata data cand lucrarile executate si serviciile prestate au fost confirmate de beneficiar intrucat beneficiarii lucrarilor executate nu inscriu in situatiile de lucrari data confirmarii acceptand in mod tacit aceste situatii astfel ca, organele de inspectie fiscala au luat in calcul la determinarea implicatiilor fiscale ca fiind data confirmarii, data intocmirii situatiilor de lucrari. Implicatiile fiscale cu privire la lucrarile executate si serviciile prestate decontate constau in stabilirea momentului realizarii veniturilor si al faptului generator al taxei pe valoarea adaugata si implicit exigibilitatea TVA.

Ca urmare, avand in vedere prevederile art.6 alin.1 din Legea nr.82/1991, republicata, ale sectiunii I din OMF nr.425/1998 si ale art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia sa inregistreze in anul fiscal 2002 venituri din lucrari executate si venituri din prestari servicii si au procedat la reintregirea profitului impozabil aferent anului 2002 cu aceste venituri calculand impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Pentru colectarea cu intarziere a TVA, avand in vedere prevederile art.14 coroborat cu art.16 alin.1 si 2 din Legea nr.345/2002 s-au calculat numai dobanzi si penalitati aferente.

2. In ceea ce priveste veniturile din lucrari executate nefacturate beneficiarului,

In luna decembrie 2002 societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturii fiscale nr.9159384/27.12.2002 emisa de SC "G" SRL reprezentand tratamente bituminoase conform situatiei de lucrari executata in baza Contractului de subantrepriza. Lucrarile au fost executate in luna noiembrie 2002 si au constat in turnarea la rece a doua straturi de covor asfaltic pe strazile S, H si I, beneficiarul fiind Primaria Municipiului X care le-a receptionat fara obiectiuni la data de 20.12.2002.

Societatea nu a facturat contravaloarea lucrarilor executate , nu a inregistrat veniturile din exploatare si nu a colectat TVA aferenta iar aceste lucrari nu au fost achitate de Primaria Municipiului X.

Ca urmare, in baza art.6 alin.1 si 2 din Legea nr.82/1991, republicata, pct.100 din HG nr.704/1993, ale art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002, ale art.4 alin.1, alin.3 lit.b) si art.18 alin.1 lit.b) din Legea nr.345/2002 au fost reintregite veniturile societatii si s-a stabilit TVA suplimentar.

3. Referitor la veniturile neimpozabile inregistrate in contabilitate,

In baza Contractului de concesiune, completat cu acte aditionale privind exploatarea bunurilor din gradina zoologica, incheiat cu Primaria Municipiului X, societatea a inregistrat eronat pe venituri TVA din activitatea de agrement desfasurata (canotaj) si eronat nu a colectat TVA in acelasi quantum pe considerentul ca activitatea este scutita de TVA.

In baza art.8 din Legea nr.414/2002 coroborate cu HG nr.859/2002 s-a procedat la neimpozitarea veniturilor incasate sub forma TVA si s-a stabilit TVA colectata in acelasi quantum.

4. In ceea ce priveste cheltuielile de exploatare inregistrate in contabilitate fara a avea la baza contract care sa justifice efectuarea pentru activitatea autorizata,

In luna iulie 2002 societatea a achitat si a inregistrat pe cheltuieli din factura nr.4913431/fara data emisa de UM reprezentand contravaloare studiu de fezabilitate pentru investitii - Camin de garnizoana si popota fara a avea la baza contract incheiat cu UM in nume propriu care sa justifice prestarea acestora pentru activitatea autorizata.

In baza art.4 din OG nr.70/1994 cu completarile ulterioare si ale art.7 din Legea nr.414/2002 s-a stabilit ca fiind nedeductibile aceste cheltuieli.

Potrivit celor constatate s-a stabilit in sarcina societatii **impozit pe profit suplimentar, dobanzi si penalitati de intarziere.**

Totodata, pentru virarea cu intarziere a impozitului pe profit datorat bugetului au fost calculate **dobanzi.**

De asemenea, s-a stabilit **TVA colectata suplimentar .**

5. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus TVA in baza facturii fiscale nr.4260740/19.12.2002 in copie xerox fara a prezenta exemplarul in original si in baza facturii fiscale nr.7748506/19.11.2002 care nu este completata la rubrica cumparator

cu numele societatii respectiv, cu toate datele prevazute de reglementarile legale in vigoare.

Conform celor constatate s-a caculat **TVA, dobanzi si penalitati de intarziere** .

La acestea se adaugata **dobanzile calculate la pct.1 precum si penalitatile de intarziere calculate la pct.1**.

Calculul dobanzilor si penalitatilor de intarziere a fost efectuat pana la data de 25.11.2004.

Prin adresa, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal au inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria X Procesul verbal incheiat de Activitatea de Control Fiscal, sesizand organele de cercetare penala asupra constatarilor efectuate prin Raportul de inspectie fiscala.

III.Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1.) Referitor la impozit pe profitul, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

1.a) In ceea ce priveste veniturile din lucrari executate si veniturile din serviciile publice prestate aferente exercitiilor curente inregistrate in alte perioade fiscale, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se poate pronunta pe fond in conditiile in care prin Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au dispus trecerea in anul 2002 a veniturilor realizate din lucrarile executate si serviciile prestate, inregistrate in contabilitate la data facturarii respectiv in trim.I 2003, pe considerentul ca situatiile de lucrari intocmite de executant ar fi fost confirmate la data emiterii - anul 2002 si nu cu 3 zile inainte de data facturarii - trim.I 2003, fara a se analiza, in aceasta situatie, momentul deductibilitatii cheltuielilor aferente.

Perioada verificata: 01.04.2002 - 31.12.2002.

In fapt, societatea a evidentiat in contabilitate, in anul 2002, cheltuielile cu lucrarile executate si serviciile publice prestate in baza Contractului de concesiune incheiat cu Primaria X precum si pentru alti

beneficiari iar veniturile aferente acestora au fost evidentiata in contabilitate in trim.I 2003, la data facturarii.

Organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea profitului impozabil pe perioada 01.04.2002 - 31.12.2002 prin trecerea in anul 2002 a veniturilor inregistrate in contabilitate la data facturarii, respectiv in trim.I 2003, pe considerentul ca, in fapt, confirmarea lucrarilor s-a efectuat in anul 2002, la data emiterii situatiilor de lucrari.

Referitor la cele stabilite de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere, la pag.3 din contestatie, se precizeaza ca :

“In ceea ce priveste impozitul pe profit, calculat de catre organul de control consideram ca baza impozabila stabilita suplimentar nu este corespunzatoare realitatii si in consecinta atat calculul penalitatilor cat si al dobanzilor este eronat.”

precum si faptul ca :

“In mod cu totul netemeinic, organul de control nu a tinut seama de prevederile legale la stabilirea impozitului pe profit suplimentar. In acest sens, aratam ca organul de control a reintregit, in mod gresit, baza de calcul cu sumele, ce au fost facturate de catre societatea noastra catre beneficiarul lucrarilor - Primaria Municipiului X, executate in baza contractului de concesiune nr.69/1999.”

In drept, pe perioada 01.04.2002 - 31.12.2002, impozitul pe profit se determina conform art.4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

[...]

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au procedat la trecerea in anul 2002 a veniturilor inregistrate in contabilitate trim.I 2003, la data facturarii, pe considerentul ca data confirmarii lucrarilor executate este data emiterii situatiilor de lucrari, respectiv anul 2002, fara a efectua o analiza in ceea ce priveste momentul deductibilitatii cheltuielilor aferente realizarii veniturilor.

Conform Anexei 1A la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, factura fiscală:

“Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent”.

Pentru asemenea cazuri, așa cum se procedează în situația în care livrarea marfurilor se face pe baza de aviz de expediție urmând ca factura fiscală să fie întocmită ulterior, în termen de 3 zile, și în cazul lucrărilor de construcții executate factura fiscală se întocmește ulterior pe baza situațiilor de lucrări executate, confirmate de beneficiar.

Se reține că, la dosarul contestației sunt anexate două adrese ale beneficiarilor respectiv, adresa Primăriei Municipiului X și adresa SC “E” SA prin care se menționează că *“acceptarea situațiilor de lucrări s-a făcut cu cel mult 3 (trei) zile înainte de data emiterii facturii, conform practicii existente [...]”*.

Potrivit celor de mai sus, în aceste cazuri, cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate în anul 2002 *“imbracă forma unor cheltuieli anticipate, înregistrate în avans”* așa cum prevede Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993, conform căruia, cu ajutorul contului 471 *“Cheltuieli înregistrate în avans”* se ține evidența cheltuielilor anticipate sau efectuate în avans, care urmează să se suporte esalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele sau în exercitiile viitoare, astfel:

“În debitul contului 471” Cheltuieli înregistrate în avans” se înregistrează :

- cheltuielile privind reparațiile capitale neprevizibile, reparațiile curente și reviziile tehnice, abonamentele, chiriile și alte cheltuieli efectuate anticipate (401, 512, 531);

- cheltuielile constatate la închiderea exercitiului ca fiind aferente exercitiului următor (611 la 628, 658, 666);

- valoarea reparațiilor capitale, efectuate cu forte proprii, constatate la încheierea exercitiului, ca fiind aferente exercitiilor următoare (758) .

In creditul contului 471" Cheltuieli inregistrate in avans" se inregistreaza:

- sumele repartizate in perioadele urmatoare sau exercitiile urmatoare pe cheltuieli, conform scadentelor (605, 611 la 628, 658, 668, 666);

- cheltuielile constatate la sfarsitul exercitiului anterior ca fiind efectuate in avans, aferente exercitiului in curs (611 la 628, 658, 666, 668);

- valoarea reparatiilor capitale, efectuate cu forte proprii, reartizate in perioadele urmatoare conform scadentului(658).

Soldul contului reflecta cheltuielile anticipate sau efectuate in avans".

Conform celor retinute mai sus, intrucat la determinarea impozitului pe profit organele de inspectie fiscala nu au analizat si momentul deductibilitatii cheltuielilor aferente veniturilor realizate se va desfiinta Decizia de impunere pentru acest capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa efectueze reverificarea avand in vedere cele retinute in prezenta decizie precum si argumentele si documentele invocate de contestatoare in sustinerea cauzei, intrucat Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu poate accepta la calculul impozitului pe profit deductibilitatea unor cheltuieli la momentul efectuarii acestora si confirmarea unor situatii de lucrari si facturarea acestora dupa 3, 5, 7, 9 luni de zile.

Intrucat Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu poate stabili separat impozitul pe profit aferent acestor capete de cerere care a influentat cuantumul total al impozitului pe profit, in temeiul art.185(3) din OG nr.92/2003, republicata se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru **impozitul pe profit stabili suplimentar, dobanzile aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit**, urmand ca reprezentantii Activitatii de Control Fiscal, sa emita o noua decizie de impunere, tinand seama strict de considerentele de mai sus, cu analizarea si a celorlalte sustineri ale societatii.

1.b) Referitor la dobanzile pentru neplata la termen a impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care contestatia nu este motivata.

In fapt, pentru nevirarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit de societate au fost calculate dobanzi de intarziere pentru care, prin contestatia formulata nu se aduce nici un fel de argument.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.175 alin.1 lit.c) *“Forma și conținutul contestației”* din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala conform caruia:

*“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
c) motivele de fapt și de drept;”*

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale mentionate precum si faptul ca societatea nu si-a motivat contestatia in fapt si in drept pentru aceasta suma, aceasta se va respinge ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

2.) In ceea ce priveste

- taxa pe valoarea adaugata;**
- dobanzile aferente taxei pe valoarea adaugata ;**
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.**

2.a) Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata pentru lucrarile executate si serviciilor publice prestate in anul 2002 si evidentiata in alta perioada fiscala, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra datei la care intervine exigibilitatea TVA pentru prestarile de servicii si lucrarile decontate pe baza de situatii de lucrari in conditiile in care din dosarul cauzei nu rezulta cu certitudine data confirmarii situatiilor de lucrari.

Perioada verificata: 01.04.2002 - 31.12.2002.

In fapt, societatea contestatoare a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor executate si serviciilor publice prestate pe perioada 01.04.2002 - 31.12.2002, in trim.I 2003 respectiv la data facturarii acestor lucrari si servicii publice.

Organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere pe considerentul ca data confirmarii situatiilor de lucrari este data intocmirii acestora, respectiv anul 2002 si exigibilitatea TVA intervine la aceasta data - a emiterii situatiilor de lucrari.

In drept, conform prevederilor art.10 din OUG nr.17/2002 in vigoare pe perioada 01.04 - 31.05.2002, coroborat cu art.14 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pe perioada 01.06.2002 - 31.12.2002 :

“Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”

și ale art.12 din OUG nr.17/2000 coroborat cu art.16 alin. 1 și 2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

“(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2)Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”

În ceea ce privește exigibilitatea TVA pentru lucrările executate și serviciile prestate, decontate pe baza de situații de lucrări, se reține ca:

Pe perioada aprilie 2002 - 31 mai 2002, era în vigoare Hotărârea Guvernului nr.401/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, care prevede la pct.11.7, următoarele:

"Agenții economici care realizează operațiuni impozabile sunt obligați să consemneze livrările de bunuri și prestările de servicii în facturi sau în documente specifice [...]

[...] Pentru livrări de bunuri care se efectuează continuu, precum și pentru prestări de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, facturarea se face în termen de 3 zile de la data întocmirii documentelor prin care furnizorii, prestatorii și beneficiarii au stabilit cantitățile livrate și serviciile prestate.

Documentele prevăzute la alineatul precedent se întocmesc, în mod obligatoriu, până la finele lunii următoare celei în care s-a efectuat livrarea de bunuri sau, după caz, prestarea de servicii."

Prin Decizia nr.1/2004 privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, se prevede:

“Soluția aprobată la pct. IV din Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 8/2003 se aplică și pentru perioada reglementată prin Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările ulterioare, și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare, având în vedere conținutul similar al textelor de lege. Prevederile pct. IV din Decizia Comisiei Centrale fiscale nr. 8/2003 sunt aplicabile tuturor persoanelor impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată care achiziționează bunuri și servicii în vederea realizării unor acțiuni de reclamă și publicitate.

2. Art. 25 lit. B.a) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, și art. 25 lit. B.a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, cu modificările ulterioare:

“Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții-montaj, facturarea se face în termen de 3 zile de la data confirmării situațiilor de lucrări de către beneficiar.”

Pe perioada iunie - decembrie 2002 erau in vigoare prevederile HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care la art.68 (4) prevad:

“(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții-montaj, facturarea se face la data confirmării situațiilor de lucrări de către beneficiarii acestora. În situația în care se încasează avansuri, se aplică și prevederile alin. (5).”

Conform prevederilor legale de mai sus se retine ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din lucrari executate si servicii prestate, decontate pe baza de situatii de lucrari, intervine la data confirmarii situatiilor de lucrari.

Organul de inspectie fiscala a considerat data confirmarii situatiilor de lucrari ca fiind data emiterii acestor situatii iar contestatoarea sustine ca potrivit adreselor beneficiarilor, anexate la dosarul cauzei, confirmarea situatiilor de lucrari s-a efectuat inainte cu trei zile de facturare.

Intrucat, din dosarul cauzei nu rezulta data confirmarii situatiilor de lucrari, in temeiul art.185(3) din OG nr.92/2003, republicata, se va desfiinta Decizia de impunere si pentru aceste sume urmand ca in functie de cele constatate la reanalizare reprezentantii Activitatii de Control Fiscal sa stabileasca daca societatea datoreaza astfel de obligatii fiscale urmand sa emita o noua decizie de impunere, tinand seama strict de considerentele prezentei decizii.

2.b) Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lucrarilor executate si nefacturate de societate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor din lucrarile executate in conditiile in care valoarea lucrarilor nu a fost facturata beneficiarului.

In fapt, **in luna decembrie 2002** societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in baza facturii fiscale nr.9159384/27.12.2002 emisa

de subantreprenorul SC "G" SRL reprezentand contravaloarea lucrarilor executate - tratamente bituminoase - in baza contractului de subantrepriza fara sa factureze beneficiarului contravaloarea acestor lucrari executate si fara sa colecteze TVA aferenta veniturilor.

In drept, potrivit art.4 alin.1 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

"(1) Se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul [art. 3](#)."

La art.3 din Legea nr.345/2002 se prevede;

"1) Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora."

Totodata, conform art.18 alin.1 lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării/prestării, pentru operațiunile prevăzute la [art. 3](#) alin. (4) și la [art. 4](#) alin. (3);"

Fata de prevederile de mai sus se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata pentru lucrarile executate de subantreprenor si nefacturate beneficiarului respectiv la o valoare egala cu cea a taxei pe valoarea adaugata dedusa aferenta cheltuielilor efectuate cu executarea lucrarilor.

Pe cale de consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2.c) Referitor la TVA colectata neevidentiata in contabilitate, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere in conditiile in care contestatia nu este motivata.

In fapt, societatea a inregistrat eronat pe venituri TVA aferenta veniturilor realizate din activitatea de agreement desfasurata pe considerentul ca aceasta activitate este scutita de TVA iar prin contestatia formulata societatea nu prezinta, pentru acest capat de cerere motive de fapt si de drept din care sa rezulte alta situatie decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.175 alin.1 lit.c) “*Forma și conținutul contestației*” din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala conform caruia:

“ (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*
c) *motivele de fapt și de drept;*”

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si faptul ca societatea contesta TVA colectata neevidentiata in contabilitate fara sa motiveze in fapt si in drept acest capat de cerere contestatia se respinge ca nemotivata.

2.d) Referitor la taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a TVA inscrisa in factura fiscala ce nu are completate toate datele cerute de formular precum si a TVA inscrisa in factura fiscala prezentata in copie xerox .

In fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala nr.4260740/19.12.2002 in care la rubrica “cumparator” nu este inscrisa denumirea societatii contestatoare, respectiv nu are completate datele la aceasta rubrica precum si taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala nr. 7748506/19.11.2002 in copie xerox si pentru care societatea nu poate prezenta originalul.

In drept, potrivit art.29 B lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“*Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:*

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale

ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului. **Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;**”

iar potrivit art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la [art. 22](#) alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”

Conform art.62 alin.1 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a [Legii nr. 345/2002](#) privind taxa pe valoarea adăugată:

(1) Documentele legale prevăzute la [art. 24](#) alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. 831/1997](#) pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza [Hotărârii Guvernului nr. 831/1997](#),[...]”

Conform prevederilor de mai sus în mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata inregistrata in cele doua facturi fiscale.

Referitor la motivatia contestatoarei potrivit careia din exces de zel organele de inspectie fiscala au considerat ca nerespectarea prevederilor legale in vigoare determina pierderea dreptului de deducere a TVA nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece chiar actele normative prevad pierderea dreptului de deducere

a TVA in situatia in care societatea nu detine exemplarul in original al facturii fiscale sau in cazul facturilor fiscale necompletate cu toate datele sau care nu sunt emise pe numele sau, organele de inspectie fiscala facand aplicarea acestor prevederi legale.

Argumentul conform caruia OUG nr.17/2000 si HG nr.598/2002 stabilesc doar sanctiuni pentru persoanele care care nu intocmesc corespunzator facturile fiscale si nu precizeaza ca sunt lipsiti de dreptul de deducere nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat facturile sunt emise de furnizori in perioada noiembrie - decembrie 2002, perioada in care sunt in vigoare prevederile Legii nr.345/2002 si HG nr.598/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care prevede expres pierderea dreptului de deducere a TVA in cazurile in speta.

Ca urmare si pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii.

2.e.) Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt datorate in conditiile in care sunt aferente taxei pe valoarea adaugata pentru care s-a respins contestatia, analizata la 2.b), 2.c) si 2.d) din prezenta decizie.

In fapt, prin Decizia de impunere au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata, pentru care pentru care s-a respins ca contestatia la capitolele 2.b) - 2.d).

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.31 din OUG nr.17/2002, art.33 din Legea nr.345/2002, OG nr.26/2001, OG nr.61/2002 republicata cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu art.115 alin.2 lit.a) si art.120 din OG nr.92/2003, republicata.

Avand in vedere actele normative de mai sus precum si principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge ca neintemeiata contestatia si pentru aceste capete de cerere.

In ceea ce priveste solicitarea de suspendare a executarii silita pentru sumele ce fac obiectul contestatiei, se retine ca potrivit art.184 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata " *Organul de solutiune a contestației poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la*

soluționarea contestației, la cererea temeinic justificată a contestatorului."

Avand in vedere aceasta prevedere legala si tinand cont de solutia pronuntata prin prezenta decizie cererea societatii apare ca ramasa fara obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 4(1) din OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare, pct.11.7 din HG nr.401/2000, Deciziei nr.1/2004, art.62(1) (si art.68(4) din HG nr.598/2002, art.24(1), 25Blit.b) din Legea nr.345/2002, OG nr.26/2001, OG nr.61/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, art.115(2) lit.a), art.120, art.175 alin.1 lit.c), art.185(3) si art.184 din OG nr.92/2003, republicata coroborate cu art.174, art.175 si art.178 lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere emisa de Activitatea de Control Fiscal, pentru

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata ;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

urmand ca reprezentantii Activitatii de Control Fiscal sa emita o noua decizie de impunere, tinand seama strict de considerentele retinute in cuprinsul prezentei decizii.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "D" SA** :

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata ;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulate de **S.C. "D" SA** pentru dobanzile pentru neplata la termen a impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare.

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.130/30.06.2005

IMPOZIT PE PROFIT

- impozitarea veniturilor realizate din prestari servicii publice

TVA

- exigibilitatea TVA pentru prestari de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari din care nu rezulta cu certitudine data confirmarii acestora

- obligatia colectarii TVA pentru veniturile din prestari servicii ce nu au la baza documente justificative

- dreptul de deducere a TVA inscrisa in documente ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ (copii xerox)