



ROMÂNIA

TRIBUNALUL

SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

SENTINȚA CIVILĂ NR.

DOSAR NR.

Ședința publică din data de 7 iunie 2018

Completul constituit din:

Președinte

Grefier -

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra cererii formulate de reclamanta SC SRL în contradictoriu cu pârătele ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE.

La apelul nominal făcut în ședință, la pronunțare se constată lipsa părților.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Dezbaterile în cauza de față au avut loc în ședința publică din data de 8 mai 2018 când părțile prezente au pus concluzii în sensul celor consemnate în încheierea de ședință din aceea zi, care face parte integrantă din prezenta, iar instanța din lipsă de timp pentru deliberare, a amânat pronunțarea cauzei pentru data de 24 mai 2018 și apoi la data de 7 iunie 2018.

TRIBUNALUL

Constată că prin acțiunea formulată și înregistrată pe rolul acestei instanțe sub nr. de mai sus, la data de 16.09.2017, reclamanta SC SRL a chemat în judecată pe pârâta DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE și ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE, solicitând anularea următoarelor acte emise de acestea: Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F- 195/26.04.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F- 145/26.04.2016, ambele emise de AJFP, prin care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de 529 lei; cu cheltuieli de judecată.

În motivare, reclamanta a arătat că la data de 26.04.2016, a formulat contestație înregistrată la AJFP, ce nu a fost soluționată până la data formulării acțiunii.

Pe fond se arată că inspectorii fiscali au dispus efectuarea unui control de fond la societate, procedând în mod tendențios și subiectiv în aprecierea operațiunilor patrimoniale, cu încălcarea rolului activ și a bunei credințe, principii prevăzute de art. 7 și art. 12 din Legea nr. 207/2015. Aceștia au adoptat o soluție bazată pe aprecieri parțiale și neconcludente a stării de fapt, deși era imperativ să-și întemeieze concluziile pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză (art. 6 alin. 1 din Legea nr. 207/2015) și au procedat la probarea așa-ziselor nerealități a operațiunilor comerciale desfășurate, neținând cont de buna-credință a reprezentanților societății, exercitându-și dreptul de apreciere în afara limitelor rezonabilității și echității, neasigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia (art. 6 alin. 1 din Legea nr. 207/2015).

Se arată că inspectorii fiscali au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu finalizarea spațiilor destinate activităților comerciale, considerând că diferența dintre valoarea achizițiilor de materiale de construcții, achiziții realizate în ani diferiți, este disproporționată, iar aceste construcții predate firmei sunt considerate lucrări de construcții și nu de finisare, modernizare, dotare, fără nici un argument logic, de sorginte legală.

Au fost puse la dispoziția inspectorilor toate documentele financiar-contabile necesare unui control fiscal complet și corect, însă inspectorii fiscali nu au manifestat comportamentul obiectiv necesar, ci au aplicat un tratament fiscal diferențiat față de societatea reclamantă comparativ cu alți agenți economici –parteneri de afaceri. Astfel, prin acele administrativ-fiscale contestate au fost considerate ca nedeductibile cheltuielile efectuate de societatea SRL și, ca urmare, s-a calculat un impozit pe profit suplimentar, dar nu se aplică aceeași măsură, în oglindă, agenților economici care au derulat operațiuni economice cu reclamanta, nereconsiderându-le veniturile și nedispunând restituirea sumelor de bani vărsate de aceștia la bugetul general consolidat al statului, reprezentând taxe și impozite, eludând principiul echilibrului și echității fiscale.



În drept au fost invocate dispozițiile din Legea nr. 554/2004, Legea nr. 207/2015 privind C. pr.fiscală.

În probațiune au fost depuse la dosar înscrisuri.

Prin întâmpinare (f. 100-109 vol. I dos.), pârâta a invocat excepția inadmisibilității acțiunii și excepția prematurității acțiunii, în raport de faptul că reclamanta contestă doar decizia de impunere și nu a așteptat comunicarea deciziei de soluționare a contestației administrative (ambele rămase fără obiect după completarea acțiunii).

Pe fond se solicită respingerea acțiunii, motivat de faptul că reclamanta invocă doar aspecte de ordin procedural, nesustținute în cauză. Se reiau dispozițiile din decizia de impunere și din raportul de control, pârâta arătând că actele administrate contestate respectă dispozițiile legale în materie, fiind la adăpost de orice critică.

În drept au fost invocate dispozițiile din OG nr. 92/2003 și Legea nr. 207/2015.

Au fost atașate în probațiune copii ale înscrisurilor care au stat la baza emiterii actelor administrativ-fiscale contestate.

Reclamanta a formulat răspuns la întâmpinare (f. 1-3 vol. I dos.), prin care a solicitat respingerea excepțiilor și apărărilor pârâtei, cu mențiunea că motivele de fond sunt susținute de un raport de expertiză extrajudiciară pe care l-a întocmit și atașat la dosar.

La data de 07.02.2017 reclamanta a depus la dosar completare de acțiune, prin care a solicitat și anularea Deciziei nr. /26.09.2016 privind soluționarea contestației administrative, emisă de DGRFP, motivat de faptul că pârâta DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE reia susținerile din decizia de impunere, fără a răspunde criticilor din contestația administrativă.

Prin întâmpinarea formulată (f. 25-30 vol. III dos.), pârâta DGRPF apreciază ca inadmisibilă precizarea de acțiune și arată că în mod corect a respins contestația pe motive de procedură și că, pe fond, reclamanta nu a prezentat motivele de fapt sau de drept pe care își întemeiază contestația și nu a depus probe cu care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, astfel că în mod corect contestația fost respinsă ca nemotivată. Se mai invocă faptul că intervine o inadmisibilitate a indicării altor motive sau altor probe în cadrul cererii introductive de instanță, față de cele de care a înțeles să se folosească în fața structurii cu atribuții în soluționarea contestațiilor.

Reclamanta a depus la dosar răspuns la întâmpinarea pârâtei nou introdusă în cauză (f. 72-76 vol. III dos.), solicitând respingerea excepției inadmisibilității precizării acțiunii, iar pe fond susține că la soluționarea contestației s-a avut în vedere Procesul verbal nr. /09.12.2015, fără a proceda la o reluare a controlului și la o verificare exhaustivă a documentelor de evidență contabilă ale societății, act care nu poate fi contestat nefiind act administrativ. Se mai arată că din raportul de expertiză extrajudiciară rezultă că numai în privința impozitului pe profit suplimentar și a TVA-ului diferențele de calcul ajung la suma de 36 lei, ca urmare a stabilirii unor baze de calcul nereale, mai mari cu 45 lei, în comparație cu evidența fiscală a documentelor financiar-contabile, această cifră reprezentând 63,64% din totalul sumei imputate. Prin urmare, este necesară o expertiză judiciară pentru evidențierea stării de fapt reale.

Pârâta AJFP a mai depus la dosar o notă de ședință, prin care arată că se opune administrării probei cu expertiza contabilă.

În probațiune, instanța a încuviințat și administrat pentru toate părțile pro-
iar pentru reclamantă și proba cu expertiza contabilă, sens în care a fost întocmit
Raportul de expertiză tehnică-contabilă nr. 813880/14.11.2017 (f. 105-109 vol.
III dos.), completat cu Răspunsul la obiecțiuni nr. 813880/06.03.2018 (f. 240-269 vol. III dos.).

Față de răspunsul al obiecțiunii, pârâta AJFF a mai depus la dosar o notă de ședință,
prin care își menține punctul de vedere din actele administrativ-fiscale contestate.

Reclamanta a mai depus la dosar note de concluzii scrise.

Analizând actele și lucrările dosarului, instanța reține următoarele:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor
de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F- 195/26.04.2016,
emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F 145/26.04.2016, de pârâta AJFP
s-a stabilit în sarcina reclamantei SC SRL obligația de plată a sumei totale de

lei, pentru perioada 03.01.2011 - 31.12.2015, sumă compusă din:

- impozit pe profit în sumă de .98 lei;
- TVA în sumă de .074 lei;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .8 lei;
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de lei;
- contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de lei;
- contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 2 lei;
- contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de lei;
- contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 3 lei;
- contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de lei;
- contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de lei;
- contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de lei;
- contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 1 lei;
- contribuție angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de lei.

În motivarea acestei decizii de impunere se rețin următoarele (f. 8-33 vol. I dos):

I. Pentru impozitul pe profit, pentru perioada verificată 03.01.2011 – 31.12.2015:

A) Societatea a înregistrat în evidența contabilă *achiziții de materiale de construcții* (ciment, beton, tencuială, otel beton, termobloc, faianță, gresie, tâmplărie PVC, materiale pentru instalația electrică și sanitară, radiatoare, rigips, vopsea lavabila etc.) în valoare totală de lei (valoare fără TVA) pe care le-a înregistrat direct pe contul 6028 în baza facturilor de achiziție. Din această valoare, în data de 30.11.2013, a fost stornată suma de 29 lei, sumă care a fost înregistrată în contul 231-„Imobilizări corporale în curs”, în contul 6028 rămânând înregistrate cheltuieli cu materiale de construcții în sumă de 94 lei.

Din analiza efectuată, organele de control au constatat că valoarea achizițiilor de materiale de construcții efectuate în anii 2013 și 2014 au fost net superioare anilor 2012 și 2015, perioadă când au fost efectuate lucrările de construcții pentru care a fost emisă Autorizația de construire nr. 125/21.12.2012 pe numele persoanei fizice . concluzia inspectorilor fiscali fiind că în perioada 2013-2014 au fost realizate lucrări de construcție și nicidecum de modernizare sau reparații. La această concluzie a concurat și precizarea din Procesul verbal de predare-primire a construcției P+E+M (sală fitness) și restaurant cu pensiune P+2E+M încheiat în data de 01.01.2011, în care se menționează că „construcțiile predate nu au finisaje interioare și exterioare realizate, spațiile de cazare nu au mobilierul aferent, iar băile nu au prevăzute dotările specifice... Construcțiile predate (nefinisate și nedotate) au fost realizate pe persoană fizică, urmând ca dotările și finisajele ulterioare (interioare și exterioare) să de realizeze de către SC SRL”.

Prin înregistrarea direct pe cheltuieli deductibile a contravalorii materialelor de construcții utilizate pentru construcțiile menționate mai sus, societatea a denaturat rezultatul fiscal al

societății pentru perioada verificată, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au reîntregit profitul impozabil al societății cu suma totală de lei.

B) Societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de lei (cu TVA aferentă în sumă de lei) care reprezintă contravaloarea *facturilor de utilități* emise pe numele societății de către SC Electrica Furnizare SA, respectiv SC Goscom SA, deși administratorul societății, dl deține 2 apartamente în complexul de clădiri închiriate – în suprafață de 161 mp, iar suprafața totală închiriată societății de către persoana fizică

..... în baza contractelor de închiriere FN/01.11.2007, nr. 121/01.01.2011 și a contractului de comodat 498/25.03.2008 este de 2.373 mp. Ca urmare a controlului, suma de lei a fost considerată ca nedeductibilă fiscal, prin raportare la o pondere a suprafețelor utilizate în scop personal de către administratorul societății, de 6,78 % din total suprafețe închiriate, în temeiul art. 11 alin. 1), 19 alin. 1) și 21 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

C) Societatea a înregistrat pe contul de cheltuieli 6028 contravaloarea unor *achiziții care nu sunt destinate obținerii de venituri impozabile* (haine, încălțăminte, parfumuri) în sumă totală de lei, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au considerat nedeductibilă din punct de vedere fiscal această sumă și au reîntregit profitul impozabil al societății la finele anilor 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015.

D) Societatea a înregistrat pe contul cheltuieli 628 - *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*, achiziția de servicii de natură: montat gresie (SC C..... SRL), turnat beton (SC SRL), tâmplărie PVC (SC SRL), efectuat tencuieli (SC SRL), instalații sanitare (SC SRL), în valoare totală de lei (valoare fără TVA). Având în vedere faptul că societatea avea obligația de a înregistra construcțiile închiriate de la dl ca și imobilizări corporale, acestea fiind supuse amortizării pe durata contractului de închiriere/comodat, s-a reîntregit profitul impozabil la finele anilor 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015 cu suma de lei, în temeiul prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 11 alin. 1 din același act normativ și s-a recalculat impozitul pe profit datorat de reclamantă în aceste perioade fiscale.

E) În data de 01.12.2015, societatea a înregistrat în contul 2131 - „Echipamente tehnologice” *achiziția unei bucătării utilizate* în valoare de lei (echivalentul sumei de lei); documentul justificativ pentru înregistrarea în evidențele financiar contabile fiind factura nr. 435/30.11.2007 emisă de Italia. Deși bunul a fost evidențiat în contabilitate în data de 01.12.2015, la aceeași dată petenta înregistrează cheltuieli cu amortizarea, în sumă de lei, reprezentând contravaloare amortizare bucătărie calculată de la data achiziției, respectiv anul 2007, sumă considerată de organul fiscal ca nedeductibilă fiind incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (3), art. 24 alin. 3) lit. i) și alin. (11) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

F) Conform Procesului Verbal din data de 30.09.2015 prezentat de administratorul societății, în perioada 01.01.2015-30.09.2015, s-au efectuat *cheltuieli cu micul dejun oferit clienților* - incluse în costul cazării - în sumă de lei (inclusiv TVA). Pentru justificarea acestor cheltuieli societatea nu a prezentat vreun alt document justificativ, iar valoarea de lei a fost considerată ca fiind încasată de la clienți cu titlu de servicii de cazare. Din informațiile furnizate de pagina de internet a societății corelate cu veniturile din cazare înregistrate de către societate în contul 704, pentru perioada 01.01.-30.09.2015 organele de control au estimat un maxim al consumului de mărfuri destinate micului dejun oferit clienților cazați în sumă totală de lei și a considerat că valoarea produselor înscrisă de societate în procesul verbal, ca bunuri oferite clienților cazați ca mic dejun care nu se justifică, este în valoare de lei (.....).

G) Deoarece din verificările efectuate, organele de control au constatat că în anul 2015 capitalul propriu al contribuabilului are o valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile înregistrate în această perioadă, în sumă de lei, au fost considerate nedeductibile din punct de vedere





fiscal și au reîntregit profitul brut impozabil la 31.12.2015, fiind incidente prevederile art. 21 alin (1) și art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare a controlului efectuat, s-au constatat cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă totală de lei din care lei în 2011, lei în 2012, lei în 2013, lei în 2014 și lei în 2015.

II. Referitor la TVA în perioada verificată 03.01.2011-31.12.2015:

A. Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere pentru TVA, după cum urmează:

A.1. în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei aferentă facturilor de achiziție energie electrică și apă emise de societăți ca SC Electrica Furnizare SA și SC Goscom SA.

Având în vedere faptul că din suprafața totală a spațiilor închiriate de 2.373,92 mp, suprafața utilizată în scop personal cu destinație de locuință de către administratorul societății este de 161 mp, respectiv 6.78% din suprafața totală, s-a constatat că societatea nu avea drept de deducere pentru TVA în sumă de lei, în speță fiind incidente prevederile art. 149 alin. (1) lit. a), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit. d) și alin. (4) lit. a) și ale art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

A.2. Deoarece, așa cum s-a arătat anterior, 6.78% din suprafața închiriată de SC

SRL este utilizată în scop personal de către administratorul societății, organele de control au ajustat TVA dedusă pentru achiziția materialelor de construcții înregistrate pe contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, în sumă de lei, și au determinat TVA fără drept de deducere în sumă totală de lei ($7 \text{ lei} \times 6,78\% \times 24\%$), în speță fiind incidente prevederile art. 149 alin. (2) lit. b) și ale art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

A.3. Societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de lei, aferent meselor de protocol care includ și băuturi alcoolice, încălcând astfel prevederile art. 145 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A.4. Din verificările efectuate s-a constatat că societatea și-a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de lei aferentă achiziției de bunuri de natură personală (haine, încălțăminte, parfumuri, etc.) de la SC Jolidon Import Export SRL, SC Privilege Int Cosmetics SRL, SC Sara Fashion SRL, AC Benvenuti SRL, bunuri care nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, deci fără legătură cu obiectul de activitate al firmei, încălcând astfel prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

A.5. Societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziția de materiale de construcții (ex. de la SC SRL -ciment, cărămidă, adeziv, rigips, de la SC Euro Habitat SRL-faianță, gresie, de la Hornbach - ceresit, dibluri, robineti, chiuvete, de la SC Liriada Co SRL- polistiren, adeziv, cărămidă, baterii, vopsea, diverse), în valoare totală de lei, cu TVA aferentă în sumă de lei și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA exigibilă în sumă lei. Deoarece construcțiile sunt închiriate de contribuabilul verificat de la persoana fizică societatea avea obligația înregistrării acestora ca și imobilizări corporale, supuse amortizării pe toată durata contractului de închiriere, fiind astfel încălcate prevederile art. 149 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

A.6. SC SRL a înregistrat în evidențele contabile în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, achiziția de materiale de construcții (tencuială de la SC

..... SRL, tâmplărie PVC de la SC SRL, prestări servicii montat gresie și faianță de la SC Costidor Serv SRL etc.), în valoare de lei cu TVA aferentă în sumă de lei, din care TVA exigibilă în sumă de lei. Deoarece construcțiile sunt închiriate de contribuabilul verificat de la persoana fizică societatea avea obligația înregistrării acestora ca și imobilizări corporale, supuse amortizării pe toată durata contractului de închiriere, fiind astfel încălcate prevederile art. 149 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

A.7. Urmare controlului efectuat de Direcția Regională Antifraudă concretizat în Procesul verbal nr. 6250/09.12.2015, la data de 14.10.2015 s-a stabilit o lipsă în gestiunea mărfurilor în sumă de lei (la preț de vânzare cu TVA), considerată ca provenind din vânzarea acestora fără ca veniturile să fie fiscalizate. Aferent valorii mărfurilor constatate lipsă în gestiune, organul de control a calculat TVA suplimentară datorată de societate în sumă de lei (24/124), fiind incidente prevederile art. 126 alin. (1) lit. a-d), art. 127 alin. (1-2), art. 128 alin. (1), art. 132 alin. (1) lit. c), art. 134 alin. (1), art. 134A1 alin. (1), art. 134A2 alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 150 alin. (1) și ale art. 148 alin. (1) litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma deficiențelor constatate, a fost determinată TVA fără drept de deducere în sumă de 16 lei (2 lei + 2 lei + 2 lei + 2 lei + 2 lei + 2 lei + 2 lei).

B. De asemenea, în urma inspecției fiscale au fost constatate deficiențe în ceea ce privește modul de determinare a bazei de impozitare pentru TVA colectată, după cum urmează:

B.1. Întrucât în perioada 01.01.-30.09.2015 societatea a colectat diferențiat TVA pentru suma totală de lei, reprezentând valoarea mărfurilor consumate pentru pregătirea meselor luate de personalul/angajații societății, respectiv de membrii familiei și în cadrul evenimentelor organizate de către aceștia, respectiv cu cota de 9% pentru suma de lei și cu cota de 24% pentru suma de lei, organul de control a determinat TVA colectată suplimentară în valoare de lei pentru perioada 01.01.2015-31.05.2015 (perioadă în care cota la TVA a fost în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, de 24%).

B.2. Societatea a înregistrat nejustificat cheltuieli cu micul dejun acordat clienților în sumă de lei, pentru care datora TVA colectată suplimentară în sumă de lei.

În urma deficiențelor constatate a fost colectată suplimentară TVA în sumă totală de lei (2 lei + 2 lei).

III. S-a detaliat, de asemenea, modul de calcul al impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și la contribuțiile sociale obligatorii aferente drepturilor de natură salarială deținute mai sus, precum și faptul că în urma inspecției fiscale a fost determinată o bază suplimentară de calcul pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de lei, pentru care s-a calculat un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei, scadent la 25.01.2016, fiind aplicat procedeul sutei micșorate (lei x 16%/84%).

Împotriva acestei decizii reclamanta a formulat contestație administrativă, ce a fost respinsă, ca nemotivată, prin Decizia nr. 09.2016 emisă de DGRFP (f. 112-122 vol. I dos.), motiv pentru care a formulat prezenta acțiune, completată.

Instanța nu va reține acțiunea reclamantei ca fiind inadmisibilă de plano, așa cum a solicitat pârâta DGRFP, prin întâmpinare, având în vedere că, atât în contestația administrativă cât și în cererea de chemare în judecată, au fost invocate, pe de o parte, aspecte procedurale, iar, pe de altă parte, s-au detaliat motive de fond cu privire la considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu finalizarea spațiilor destinate activităților comerciale.

Într-adevăr, pentru restul punctelor din raportul de control și decizia de impunere nu au fost invocate motive de netemeinicie a sumelor stabilite ca fiind datorate, ci reclamanta a încercat să suplinească lipsa motivelor prin expertiza contabilă.

Însă, în acord cu apărările pârâtelor, nu pot fi examinate omisso medio motive referitoare la netemeinicia actului administrativ contestat, invocate pentru prima dată la momentul propunerii probelor, direct în fața instanței, motive ce nu au fost analizate de organul de soluționare a contestației, pentru că, în caz contrar, s-ar încălca, pe de o parte, principiul contradictorialității, prevăzut de art. 14 alin. 2 C.pr.civ., iar, pe de altă parte, principiul disponibilității părților, instituit de art. 9 C.pr.civ. În aplicarea acestui din urmă principiu, se rețin și dispozițiile art. 194 alin. 1 lit. c și d C.pr.civ., potrivit cărora reclamantul trebuie să arate în cererea de chemare în judecată obiectul cererii, precum și motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază, instanța neputând să se pronunțe decât asupra pertitelor și motivelor invocate prin cererea de chemare în judecată.

De asemenea, instanța are în vedere regula de drept fiscal instituită de art. 277 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia la instanța de contencios administrativ competentă potrivit legii se contestă deciziile emise în soluționarea contestațiilor (atacate de către contestator, conform art. 268 alin. 2, sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, potrivit art. 275 din Legea nr. 207/2015). Instanța reține că legiuitorul a instituit procedură administrativă specială de contestare a actelor administrativ fiscale, reglementată în Titlul VIII din Legea nr. 207/2015, în cadrul căreia se formulează contestația adresată organului fiscal competent în baza art. 268, iar apoi, după emiterea deciziei prin care se soluționează contestația, aceasta din urmă poate fi atacată la instanța de contencios administrativ, astfel cum se precizează neechivoc în art. 281 alin. 2 din aceeași lege. Este, deci, obligatorie parcurgerea de către debitor a procedurii de soluționare a contestațiilor îndreptate împotriva titlurilor de creanță fiscală, contestație calificată de Curtea Constituțională (Decizia nr. 409/2004 și nr. 536/2006), ca o cale administrativă de atac, prin urmare, instanța de judecată nu poate proceda la soluționarea în fond a cauzei înainte ca organul administrativ competent să soluționeze contestația pe fondul ei și nici nu poate analiza alte motive decât cele analizate în faza contestației administrative.

Prin urmare, așa cum s-a arătat mai sus, în cauză instanța se va raporta numai la motivele avute în vedere la emiterea Deciziei nr. 26.09.2016 de către parâta DGRFP.

Contrar susținerilor reclamantei din contestația administrativă și din cererea de chemare în judecată, instanța reține că, din punct de vedere procedural, organele de inspecție fiscală au respectat dispozițiile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, invocate de aceasta.

Astfel, art. 6 din Legea nr. 207/2015 permite dar și obligă organului fiscal „să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii...” dar și să își exercite dreptul de apreciere „în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

În același timp, art. 7 din Legea nr. 207/2015 stabilește rolul activ și regulile de conduită ale organului fiscal, iar art. 12 face vorbire despre buna-credință care trebuie să guverneze relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal. Art. 10 prevede obligația de cooperare dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal „în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute...”, precum și obligația contribuabilului/plătitorului de a întreprinde măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

Reclamanta a invocat toate aceste dispoziții legale, fără a arăta în mod concret care sunt documentele neavute în vedere de organul fiscal la data controlului și, respectiv, la data soluționării contestației administrative, astfel încât se impunea constatarea unei situații de fapt fiscale diferite de cea constatată. Faptul că anumite documente contabile au fost interpretate diferit din punct de vedere fiscal decât opinia reprezentantului reclamantei nu înseamnă că nu au fost avute în vedere de inspectorii fiscali, iar interpretarea corectă a acestora urmează a se face sub aspectul fondului, așa cum se va reține în cele ce urmează. S-a limitat reclamanta să invoce reaua-credință a inspectorilor fiscali, fără o referire în concret la acțiunile acestora, deși în raportul de inspecție fiscală s-a detaliat fiecare document avut în vedere la data controlului, pentru stabilirea obligațiilor fiscale, din punctul de vedere al organului de control.

De asemenea, din punct de vedere formal, Decizia de impunere nr. F- 15/26.04.2016 cuprinde toate elementele prevăzute de art. 46 din Legea nr. 207/2015, potrivit căreia „Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: a) denumirea organului fiscal emitent; b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele; c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor; d) obiectul actului administrativ fiscal; e)

motivele de fapt; f) temeiul de drept; g) numele și calitatea persoanelor împuternicite organului fiscal, potrivit legii; h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent; i) posibilitatea de a fi contestat termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația; j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”



În ceea ce privește obligația de motivare a deciziei de impunere, prevăzută de art. 73 alin. 2 din Legea nr. 207/2015, potrivit căruia „Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”, în mod corect în Decizia de soluționare a contestației administrative a apreciat pârâta DGRFP că au fost completate rubricile „Motivul de fapt” și „Temeiul de drept”, conform cu descrierea acestor puncte în Anexa 2 la Ordinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, potrivit cărora la rubricile: 2.1.2. "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate; 2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.

Reclamanta nu a invocat alte temeiuri de drept decât cele reținute de organul fiscal și nu detaliază în contestație în ce constă modalitatea defectuoasă a calculării sumelor suplimentare stabilite în sarcina sa, astfel că niciunul din aspectele procedurale invocate prin cererea de chemare în judecată nu este susținut în speță.

În ceea ce privește motivele de fond, așa cum s-a arătat mai sus, în cuprinsul contestației administrative și al cererii de chemare în judecată au fost formulate apărări doar pentru considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu finalizarea spațiilor destinate activităților comerciale, la imobilul situat în str. Brândușelor, nr. 32, jud. – spațiu având ca destinație restaurant, hotel cu spații de cazare –, descrise la punctele I.A și D, respectiv II.A.5 și A.6 din Decizia de impunere, detaliate mai sus.

Stabilirea bazei de impunere suplimentare s-a bazat pe faptul că organele de control au constatat că valoarea achizițiilor de materiale de construcții efectuate în anii 2013 și 2014 au fost net superioare anilor 2012 și 2015, perioadă când au fost efectuate lucrările de construcții pentru care a fost emisă Autorizația de construire nr. 125/21.12.2012 pe numele persoanei fizice, concluzia fiind că în perioada 2013-2014 au fost realizate lucrări de construcție și nu de modernizare sau reparații. La această concluzie a concurat, în opinia inspectorilor fiscale, și precizarea din Procesul verbal de predare-primire a construcției P+E+M (sală fitness) și restaurant cu pensiune P+2E+M încheiat în data de 01.01.2011, în care se menționează că „construcțiile predate nu au finisaje interioare și exterioare realizate, spațiile de cazare nu au mobilierul aferent, iar băile nu au prevăzute dotările specifice... Construcțiile predate (nefinisate și nedotate) au fost realizate pe persoană fizică, urmând ca dotările și finisajele ulterioare (interioare și exterioare) să de realizeze de către SC SRL”.

Prin Raportul de expertiză tehnică-contabilă nr. 813880/14.11.2017 (f. 105-199 vol. III dos.), completat cu Răspunsul la obiecțiuni nr. 813880/06.03.2018 (f. 240-269 vol. III dos.), d-na expert a analizat documentele contabile ale societății, constatând grave erori de tratare din punct de vedere fiscal și al respectării principiilor contabilității, procedând la evidențierea modului corect în care ar fi trebuit efectuate înregistrările contabile, respectiv: cheltuieli deductibile (fie în contul 6028, fie în 628) amenajare –finisare –construire –cu înregistrarea amortizării aferente și achiziții mijloace fixe distincte cu înregistrarea pe cheltuieli a amortizării lunare. Expertul a urmărit în acest mod reflectarea corectă a operațiunilor efectuate de societate, pentru corecțiile efectuate ținând cont de dispozițiile OMFP nr. 1802/2014, în care:



- art. 65 prevede că: „(1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente. (2) Corectarea erorilor se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 'Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile').”

- art.66 prevede: „(2) Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor. (3) În înțelesul prezentelor reglementări, erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale.”

- art. 67 arată că „(1) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere. (2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 'Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile').”

Contrar apărărilor pârâtelor din obiecțiunile formulate la raportul de expertiză, instanța apreciază că nu poate înlătura constatările expertului contabil, care a îndreptat erorile de înregistrare în contabilitate, câtă vreme achizițiile de materiale de construcții și lucrările de amenajare –finisare –construire au fost efectuate în fapt de reclamanta SRL la imobilul folosit pentru desfășurarea activității societății, aceea de restaurant, bar, hotel –Complex

Instanța reține că, cu ocazia efectuării inspecției fiscale au fost considerate ca cheltuieli nedeductibile următoarele: lei din contul 6028 –pct. A și lei din contul 628 –pct. D din decizia de impunere.

D-na expert a confirmat că toate achizițiile trebuiau înregistrate conform OMFP 3055/2009 coroborat cu OMFP 1802/2014 ca imobilizări corporale supuse amortizării pe toată durata Contractului de închiriere nr. 121/01.01.2011, modificat prin Actul adițional nr. 2074/26.01.2011 (de 5 ani, cu prelungirea de la sine dacă niciuna dintre părți nu solicită contrariul –f.238-239 vol. II dos.) și a procedat la defalcarea achizițiilor efectuate pe 3 categorii: cheltuieli deductibile, mijloace fixe distincte și lucrări de amenajare-construire amortizabile pe perioada contractului de închiriere, întocmind fișe de imobilizare pentru toate mijloacele fixe pentru fiecare an și reținând că rezultatele anuale declarate de societate, cheltuielile de exploatare și cu amortizarea, precum și cheltuielile nedeductibile se modifică, pentru fiecare an, în perioada 2011-2015 (f.119-122 + anexele la raport –f. 154-181 vol. III dos.), centralizarea acestor cheltuieli regăsindu-se la fila 8 din Raport (f. 117 vol. III dos).

Documentele aflate în dosarele contabile întrunesc condițiile de documente justificative pentru a fi înregistrate în contabilitate, fiind emise pe numele societății (iar nu pe persoană fizică), expertul stabilind modalitatea corectă a înregistrare în contabilitate a acestora, respectiv că achizițiile de materiale de construcții și servicii se împart în următoarele categorii:

- Materiale și servicii –imobilizări corporale: imobilizări corporale amenajare de 58,14 lei (TVA inclus) și imobilizări corporale construcție de 989,04 lei (TVA inclus);
- Mijloace fixe distincte: 53,54 lei (TVA inclus);
- Cheltuieli deductibile cu materiale și servicii. 5,20 lei (TVA inclus).

Instanța nu are motive să înlătore constatările expertului, atâta timp cât în Procesul verbal de predare-primire a construcției P+E+M (sală fitness) și restaurant cu pensiune P+2E+M încheiat în data de 01.01.2011, invocat de ambele părți se menționează că se preia construcția fără finisaje interioare și exterioare și nu s-a contestat existența lucrărilor pentru care există documente contabile justificative pe numele societății, analizate de expert, astfel că respectivele documente nu sunt create artificial. Prin urmare, aplicarea dispozițiilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 (potrivit căroră la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității) nu se impune în cauză.

Concluzia finală a expertului este în sensul că se impune corectarea bazei impozabile reținute în Raportul de inspecție fiscală (în valoare de lei). Însă, din cele reținute de expert (f.151-152 vol. II dos), prin raportare la faptul că sunt analizate în cauză doar cheltuielile considerate ca nedeductibile la pct. I A și D din decizia de impunere, instanța reține ca cheltuieli

nedeductibile cele în valoarea de 41 lei reprezentând diferența dintre totalul achizițiilor cu destinația amenajare –dotare –construire pentru imobilele închiriate și suma preluată de societate ca mijloace fixe (anexele 2 și 3) din care se va scădea suma de 22,45 lei reprezentând suma diferențelor dintre valoarea amortizării anuale recalulate conform fișelor de imobilizare și valoarea amortizării anuale din contabilitate conform registrului imobilizărilor (Anexa 3). Astfel, pentru punctele A și D din decizia de impunere, baza impozabilă ar fi în sumă totală de 58,55 lei.

Instanța reține că, prin raportare la suma nedeductibilă, stabilită la punctele A și D din decizia de impunere (4 lei + 6,26 lei = 10,26 lei), dacă s-ar modifica baza impozabilă conform raportului de expertiză cu privire la aceste puncte s-ar înrăutăți situația reclamantei în propria acțiune, deoarece suma stabilită ca nedeductibilă de către expert, chiar în urma rectificării contabilității societății, este mai mare (58,55 lei), astfel că nu se impune a fi făcută această modificare.

Raportat acestor motive, în temeiul art. 281 din coroborat cu art. 18 din Legea nr. 554/2004, urmează a fi respinsă acțiunea formulată de reclamanta SC SRL, ca nefondată, conform celor din dispozitivul de mai jos.

Pârâtele nu au solicitat cheltuieli de judecată.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE

Respinge acțiunea formulată și completată de reclamanta SC SRL, CUI /, J 3/2003, cu sediul în , str. Brândușelor, nr. 31, jud. , și cu sediul ales în , B-dul , nr. 35, jud. , la Cabinet de Avocat în contradictoriu cu pârâtele ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE ambele cu sediul în , str. M. , nr. , jud. , ca nefondată.

Cu drept de recurs în 15 de zile de la comunicare, ce se va depune la Tribunalul .

Pronunțată azi, 07.06.2018, prin punerea soluției la dispoziția părților prin mijlocirea grefei instanței.

PRESEDINTE,

GREFIER.

