

Dosar nr. / /2009

ROMÂNIA  
TRIBUNALUL HARGHITA  
SECȚIA CIVILĂ

**SENTINȚA CIVILĂ NR. 1556**

Ședința publică de la 2011

Completul compus din:

**PREȘEDINTE:**

**Grefier :**

Pe rol judecarea cauzei de contencios administrativ privind pe reclamanta **S.C.** **SRL**, cu sediul în , str.

, județul Harghita, în contradictoriu cu pârâta **A.N.A.F. - Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita**, cu sediul în municipiul Miercurea Ciuc, str. Revoluția din Decembrie nr.20, județul Harghita, având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în ședința publică nu au răspuns părțile.

Procedura este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier care învederează instanței că dezbaterile cauzei a avut loc în ședința publică din 2011, mersul dezbaterilor și concluziile părților fiind consemnate în încheierea din acea zi, care face parte integrantă din prezenta sentință civilă.

**INSTANȚA,**  
**Deliberând, constată:**

I. Prin acțiunea înregistrată sub nr. /96, la data de .2009, reclamanta **S.C.** **S.R.L.**, cu sediul în , str. , județul Harghita, a chemat în judecată pe pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita**, cu sediul în municipiul Miercurea Ciuc, st. Revoluției din Decembrie nr. 20, județul Harghita, solicitând instanței anularea în tot a Deciziei nr. din .2009 - act administrativ individual, privind soluționarea contestației formulate de subscrisa împotriva Deciziei de impunere nr. din .2009, emisă de AFP privind suma de lei impozit pe profit și Ron majorări de întârziere, respectiv Ron taxă pe valoarea adăugată, și majorări de întârziere de Ron.

În motivare, reclamanta arată că așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis decizia de impunere, pe considerentul că în perioada 2006-2008, ar fi înregistrat "eronat" în conturile 604, 6024, 607 o serie de cheltuieli care nu ar fi fost efectuate

în scopul realizării de venituri Impozabile, cum ar fi cheltuieli cu materialele nestocate, materiale de construcții, în sumă de lei, în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008, cu toate că nu avea în patrimoniu clădiri care ar fi necesitat renovări sau îmbunătățiri, și nici nu aveam investiții în curs de executare ar fi necesitat achiziții de materiale de construcții.

S-a mai menționat că subscrisa ar fi achiziționat diferite autovehicule, mașini și utilaje de construcții în scopuri comerciale, contabilizând valoarea de achiziție ale acestora în contul 607 - cheltuieli privind mărfurile, însă la vânzare s-a facturat sub prețul de achiziționare, astfel rezultând diferențe de valori în minus, diferențe care au fost considerate de organul de control cheltuieli nedeductibile, neaferele veniturilor realizate, astfel: lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008.

S-a mai consemnat în Raportul de inspecție fiscală că ar fi înregistrat în contul 6024 cheltuieli privind piese de schimb în sumă de lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008 fără să fie justificată cu documente necesitatea acestora. De asemenea, organele de inspecție fiscală au mal considerat că mașinile și utilajele și așa au fost valorificate sub prețul de achiziție, astfel nici aceste cheltuieli nu au fost considerate ca fiind deductibile fiscal.

Față de aceste constatări, organul de inspecție fiscală a considerat că este necesară recalcularea rezultatelor înregistrate de societate pe perioada verificată și astfel au reieșit aceste sume pe care le contestă.

A mai arătat că, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal interpretat corect, respectiv prevederile Ordonanței nr. 99/2000, privind vânzare sub prețul de achiziție.

La pag. 9 alin. 4 din Decizia atacată, se arată că "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".

În opinia sa acest text de lege invocat de organul de control și de organul de soluționare a contestației vine în contradicție cu toate constatările anterioare, fiindcă vânzarea utilajelor chiar sub preț tot a condus la realizarea de venituri, este adevărat mai mici decât prețul de achiziție, sau achiziționarea de piese de schimb și vânzarea utilajelor sub preț inclusiv cu aceste piese de schimb tot la realizarea de venituri a condus. Organul de control a considerat că veniturile se identifică cu profitul societății și dacă s-au realizat venituri sub prețul de achiziție atunci aceste cheltuieli pentru realizarea veniturilor nu pot fi deduse, ceea ce este o eroare gravă mai ale în condițiile crizei actuale când totul se vinde sub preț și atunci nici profitul nu este același, dar s-au realizat venituri, și au mai considerat că piesele de schimb nu erau necesare în utilaje care s-au vândut sub preț.

Potrivit art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, din moment ce veniturile nu se identifică cu profituri societății, veniturile chiar mai mici sunt tot venituri și atunci cheltuielile aferente acestor venituri mai mici sunt tot deductibile la fel și TVA-ul aferent.

Nici un text de lege nu interzice vânzarea produselor, bunurilor sub preț, în Codul fiscal nu găsim nici o astfel de interpretate, mai mult, conform Ordonanței nr. 99/2000 aprobată prin legea nr. 650/2002, privind vânzarea bunurilor sub prețul de achiziție, chiar este permisă, o astfel de operațiune, cu respectarea unor condiții, toate îndeplinite de firma noastră și anume notificarea Primăriei comunei.

În acest act normativ nu regăsim nici o trimitere la profitul societății și nici la faptul că cheltuielile, respectiv TVA-ul aferent acestor venituri mai mici astfel obținute (vânzarea sub preț) nu ar fi deductibile. Nefiind interzisă o astfel de operațiune, înseamnă că este permisă.

A mai susținut că, încasarea unor sume de bani din vânzarea produselor sub preț nu constituie venit în accepțiunea art. 21 alin. 1 din Codul fiscal.

În ceea ce privește utilajele a arătat că organul de control a calculat pe fiecare utilaj diferența în minus a prețului de vânzare față de prețul de achiziție, ceea ce nu este corect fiind bilanțul contabil și contul de profit nu se face singular pe fiecare produs în parte, ci în ansamblu pentru întregul patrimoniu al societății, deci nu este legală o asemenea constatare.

Mai mult, vânzarea acestor utilaje și achiziționarea pieselor de schimb, trebuia să se facă diferențiat, în sensul că dacă nu s-a luat în considerare Legea nr. 650/2002, pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 99/2000, atunci trebuia măcar să se observe data de achiziționare și data de vânzare ale acestor utilaje și mai cu seamă să se constate ce fel de piese de schimb s-au utilizat pentru utilajele vândute peste prețul de achiziție și cele pentru utilajele vândute sub preț, fiindcă piesele de schimb în marea lor majoritate erau utilizate pentru acele utilaje care s-au vândut cu un preț mai ridicat decât prețul de achiziție.

În actul de control că utilajele ar fi fost vândute sub preț, dar fără să se arate că unele s-au vândut cu 3 ani diferență, ceea ce înseamnă că 3 ani au fost exploatare în beneficiul firmei ori pentru executarea de lucrări, ori pentru a fi reîmbunătățite.

În ce privește cheltuielile privind materialele de construcții, a arătat că aceste cheltuieli s-au efectuat, de asemenea pentru realizarea de venituri, fiindcă fără un spațiu adecvat nu puteam desfășura activitatea societății și atunci realizăm și mai puține venituri, și pe cale de consecință și mai puțin profit.

Organul de control, în opinia sa, trebuia să distingă între stocul de materiale de construcții existent în fiecare an în parte supuse controlului și între materialele de construcții efectiv consumate în diferite lucrări pentru amenajarea spațiului, fiindcă valoarea stocurilor de mărfuri și materiale vândute se constată drept cheltuială a perioadei în care a fost

determinat venitul raportat la aceste vânzări. Aceasta asigură concordanța cheltuielilor efectuate și veniturilor obținute. La evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale la valoarea realizabilă netă apar pierderi care se constată drept cheltuială în perioada în care au fost efectuate. Dacă în perioada de gestiune următoare valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale s-a majorat, diferența rezultată din această majorare în limitele costului se constată drept venit în perioada în care s-a produs majorarea valorii realizabile nete. Stocurile de mărfuri și materiale, utilizate pentru crearea obiectelor de mijloace fixe în regie sau pentru finisarea și montajul acestora, se includ în valoarea obiectelor și se consideră drept cheltuială treptat, în cursul perioadei de exploatare (funcționare) utilă a acestor active.

În drept, au fost invocate dispozițiile art. 7 și următoarele din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, modificată.

II. Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca neîntemeiată și nefondată.

În motivare, a arătat că, constatările organelor de control au fost cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. din .2009, care a arătat că în perioada 2006-2008, societatea a înregistrat eronat în conturile 604, 6024 și 607 o serie de cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cum ar fi cheltuieli cu materialele nestocate, materiale de construcții în suma de lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008, societatea neavând în patrimoniu clădiri care ar necesita renovări sau îmbunătățiri, neavând nici investiții în curs de executare, care ar fi necesitat achiziții de materiale de construcții.

În afară de aceste aspecte, s-a constatat și faptul că, societatea reclamantă a achiziționat diferite autovehicule, mașini și utilaje de construcții în scopuri comerciale, contabilizând valoarea de achiziție ale acestora în contul 607 - cheltuieli privind mărfurile, însă la vânzare s-a facturat sub prețul de achiziționare, astfel rezultând diferențe de valoare în minus, diferențe care au fost considerate de organele fiscale ca cheltuieli nedeductibile, neafere veniturilor realizate, astfel:

lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008.

Reclamanta a înregistrat în contul 6024 cheltuieli privind piese de schimb în suma de lei în anul 2006, lei în anul 2007 și

în anul 2008, fără să fie justificată cu documente necesitatea acestora. Administratorul societății a declarat prin intermediul notei explicative, că utilajele achiziționate au prezentat mai multe defecțiuni și pentru a putea fi valorificate au necesitat multe piese de schimb.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mașinile și utilajele au fost valorificate sub prețul de achiziție, ca urmare, nici aceste cheltuieli nu au fost considerate ca fiind deductibile fiscal.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală, au recalculat rezultatele înregistrate de societate pe perioada verificată, cu sumele sus

menționate, dar cum societatea în perioada verificată a înregistrat numai pierderi (anul 2005 -                    lei, anul 2006 -                    lei, anul 2007 -                    lei, anul 2008 -                    lei), prin această recalculare numai pe anul 2007 a rezultat un profit impozabil de                    lei (-                    lei +                    lei -                    lei), după care s-a stabilit impozitul pe profit în sumă de                    lei (                    x16%), calculând și majorări de întârziere în sumă de                    lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de control fiscal au constatat că reclamanta a dedus TVA în suma de                    lei pentru bunuri, care nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile, cum ar fi: piese de schimb pentru utilaje de construcții achiziționate pentru revânzare, acestea nefiind calculate în prețul de vânzare, utilajele fiind vândute sub prețul de achiziție, iar materiale de construcții, societatea neavând în patrimoniu clădiri, care ar necesita renovări sau îmbunătățiri.

În consecință, organul de control fiscal a fost obligat ca în virtutea prevederilor legale să recalculeze TVA-ului pentru perioada 01.01.2005-31.12.2008, fapt care a generat o diferență totală de plată în suma de                    lei și la care s-au mai calculat majorări de întârziere în suma de                    lei.

În urma analizării cheltuielilor înregistrate de societate s-au constatat, o serie de cheltuieli care nu au fost justificate ca fiind aferente veniturilor realizate, sau care nu au legătură cu activitatea societății, fiind efectuate în favoarea asociatului.

Cheltuielile neacceptate la deducere, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora (pe anii 2005 - 2008), reprezintă: piese de schimb achiziționate și trecute direct pe cheltuieli, fără justificarea consumului acestora, sau fără să fie recepționate ca marfă și trecerea acestora pe cheltuieli să fie făcută în raport cu vânzarea, în valoare totală de                    lei, iar materiale de construcții, instalații tehnico-sanitare, termosisteme, tâmplărie și alte materiale nestocate pentru nevoi personale (îmbrăcăminte, mese servite, veselă, mobilier), în valoare totală de                    lei. Aceste cheltuieli fiind făcute în condițiile în care reclamanta nu a deținut în patrimoniu clădiri, care ar necesita renovări, îmbunătățiri sau investiții în curs de execuție, care ar necesita achiziții de materiale de construcții.

Cu ocazia efectuării controlului fiscal, s-a mai constatat că, societatea a achiziționat diferite autovehicule, mașini și utilaje de construcții în scopuri comerciale, contabilizând valoarea de achiziție ale acestora în contul 607 - cheltuieli privind mărfurile, însă la vânzare s-a facturat sub prețul de achiziționare, diferența de valoare în minus în sumă totală de                    , fiind înregistrată pe cheltuieli. Aceste cheltuieli nu au fost acceptate ca deductibile de către organele fiscale, considerând aceste operațiuni cu rezultatul zero, adică cheltuielile egale cu venituri, deci după aceste operațiuni nu a rezultat profit și nu s-a stabilit nici taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

În urma celor constatate, organele fiscale au făcut aplicarea prevederilor art.19 alin. 1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și cele prevăzute în mod expres de normele legale și care au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile.

Referitor la vânzarea unor utilaje sub prețul de achiziție, a arătat că, deși reclamanta neagă existența unor prevederi legale care să interzică acest lucru, trebuie observat că, organele de inspecție nu au acceptat la deducere diferența de preț în minus, pe principiul că o cheltuială trebuie regăsită în prețul produselor comercializate și conform reglementărilor contabile la ieșirea din gestiune, mărfurile se scad la valoarea lor de intrare în gestiune, iar diferența de cost nerecuperată din prețul de vânzare al mărfurilor respective reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, întrucât nu este aferentă veniturilor realizate.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă diferitelor achiziții bunuri/servicii care nu au legătură cu activitatea societății, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau investițiile au fost efectuate în beneficiul proprietarilor de imobile, suportate de societate, trecute pe cheltuielile de exploatare, temeiul legal fiind, în ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la majorările de întârziere contestate în sumă de lei aferente impozitului pe profit și în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar pe perioada 01.12.2005 - 31.12.2008, stabilite prin decizia de impunere nr. / .2009, s-a avut în vedere faptul că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina reclamantei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principalem".

În drept, a invocat prevederile art.19, art.21, art.145 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, art.115-118 Cod procedură civilă.

III. Au fost administrate proba cu înscrisuri și proba cu expertiza contabilă.

IV. În cadrul concluziilor scrise, reclamanta și-a precizat pretențiile în conformitate cu concluziile Raportului de expertiză.

Expertul a stabilit că reclamanta nu datorează impozit pe profit, iar valoarea TVA datorată este de lei, în loc de lei. La suma datorată se adaugă penalități de întârziere în sumă de lei.

Pârâta a contestat concluziile expertului contabil, susținând că acesta încearcă inducerea în eroare a instanței, confundând veniturile cu profitul.

V. Tribunalul constată că ambele părți fac o apreciere eronată asupra O.G. nr. 99/2000, deoarece aceasta nu este aplicabilă vânzării de mijloace fixe ale unei societăți comerciale. Astfel, din interpretarea

sistematică a actului normativ rezultă că acesta nu reglementează decât comercializarea „produselor și serviciilor de piață” (art. 2). Serviciul de piață este definit la art. 4 lit. i ca „orice acțiune sau prestație care face obiectul vânzării-cumpărării pe piață și care nu are drept consecință transferul proprietății asupra unui bun corporal, efectuată în scopul satisfacerii unor necesități ale consumatorilor”, consumatorul fiind persoana fizică sau grupul de persoane fizice care acționează în afara activității profesionale (art. 4 lit. a). Cu toate că produsul de piață nu este definit expres în ordonanță, definiția lui rezultă *per a contrario* din cea a serviciului de piață. Așadar, produsul de piață este un bun corporal destinat satisfacerii unei necesități a consumatorilor. Rezultă că mijloacele fixe și utilajele proprii ale unui comerciant nu sunt produse de piață. Reclamanta nici nu are calitatea de comerciant în sensul ordonanței, deoarece nu desfășoară activități de comercializare a produselor și serviciilor de piață (art. 4 lit. b). În plus, exercițiul comercial este definit ca „una sau mai multe activități de comercializare cu ridicata, cu amănuntul, de tip cash and carry, de alimentație publică, precum și a serviciilor desfășurate de un comerciant. Obiectul activităților de comercializare îl constituie produsele și serviciile cuprinse în anexa la prezenta ordonanță”, or vânzarea unor mijloace fixe nu se încadrează în niciunul din aceste tipuri de comerț, așa cum sunt ele definite la art. 4 lit. c-g.

În concluzie, contrar celor reținute de pârâtă, O.G. nr. 99/2000 nu îi interzicea reclamantei să vândă propriile mijloace fixe și utilaje la un preț inferior celui de achiziție. Pe de altă parte, chiar dacă s-ar reține contrariul, vânzarea interzisă de art. 17 din O.G. nr. 99/2000 nu poate avea decât consecințele prevăzute de acest act normativ, între care nu se numără excluderea cheltuielilor cu achiziția dintre cele deductibile. De altfel, scopurile O.G. nr. 99/2000 nu au legătură cu domeniul fiscal, ele privind protejarea consumatorilor, asigurarea unei concurențe nedistorsionate și protecția mediului (art. 1).

**VI.** Tribunalul apreciază că explicațiile expertului sunt pertinente și, față de împrejurarea că pârâta nu le-a contrapus vreun argument, constată că sunt și veridice, împreună cu concluziile Raportului de expertiză referitoare la impozitul pe venit și taxa pe valoarea adăugată.

Drept urmare, pârâta trebuia să admită în parte contestația reclamantei împotriva Deciziei de impunere, în sensul celor stabilite de expert.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII,  
HOTĂRĂȘTE:**

Admite acțiunea formulată de reclamanta **S.C.**  
cu sediul în

**S.R.L.,**  
, județul Harghita,

împotriva pârâtei **Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita**, cu sediul în municipiul Miercurea Ciuc, st. Revoluției din Decembrie nr. 20, județul Harghita, și, în consecință:

Anulează în parte Decizia de soluționare a contestației nr.        din 2009, emisă de pârâtă, în sensul că obligațiile fiscale ale reclamantei, stabilite prin Decizia de impunere nr.        din .2009, emisă de A.F.P.        , sunt în sumă totală de        lei, din care        lei diferență de T.V.A. datorată bugetului de stat, iar        lei reprezintă penalități de întârziere.

Cu drept de recurs în 15 zile de la comunicare.

**Pronunțată în ședință publică, azi,        2011.**

**PREȘEDINTE**

ss. indescifrabilă

**GREFIER**

ss. indescifrabilă