

Decizia nr. 74 emisa de DGFP in anul 2008

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Administratia finantelor publice Deva asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul in Deva, B-dul ..., bloc ..., scara ..., ap. ... jud Hunedoara.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../2008, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../2008, privind stabilirea ca obligatie de plata, catre bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe profit, stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari aferente impozitului pe profit;
- ... lei - impozit pe dividende;
- ... lei - taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art.206 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta sustine urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, stabilit suplimentar si majorarile de intarziere aferente

a) Cu privire la impozitul pe profit de ... lei

La data de2006, societatea a inregistrat, in contabilitatea proprie, venituri in suma totala de ... lei pentru care a calculat si virat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei.

Datorita unor erori, au fost evidentiuate in contabilitate, cu ajutorul contului 704 "Venituri din lucrari executate si servicii prestate" veniturile facturate in baza contractelor incheiate in anul 2006, venituri care nu au fost realizate, in totalitate, in anul 2006,

Pentru aceste venituri, societatea a calculat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au conemnat faptul ca, aceste sume facturate *“reprezinta avansuri, anul fiscal 2006 nefiind perioada in care s-a certificat efectuarea lucrarilor contractate”* astfel ca, acestea *“se incadreaza ca venituri impozabile pentru anul 2007, cand aceste lucrari, conform devizelor si situatiilor semnate de beneficiar ... au fost demarate si efectuate in totalitate sau in parte.”*

Intrucat, lucrarile nu au fost realizate in anul 2006 (nefiind inregistrate cheltuieli pentru realizarea acestora), veniturile facturate in luna ... 2006 au un caracter de venit inregistrat in avans, urmand ca el sa devina impozabil in momentul in care este realizat efectiv, prin confirmarea beneficiarului lucrarilor.

Pe cale de consecinta, tinand cont de aceste realitati, precum si de faptul ca, repunerea corecta in contabilitate a facturilor emise in luna ... 2006, schimba total constatarile organelor de inspectie, avand consecinte fiscale asupra anilor 2006 si 2007, in sensul ca, in anul 2007, societatea ramane platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, pana la momentul depasirii plafonului de ... euro, contestatoarea solicita reanalizarea situatiei de fapt privind impozitul pe profit in suma de ... lei.

b) Pentru impozitul pe profit, in suma de ...lei, calculat urmare neacceptarii pe costuri a bonurilor de combustibil, societatea contestatoare face precizarea ca, pentru utilajele utilizate pentru efectuarea lucrarilor de drumuri nu se intocmesc foi de parcurs, fisa activitatii zilnice si alte documente, apreciate de organele de inspectie, ca fiind justificative pentru consumul de combustibil, ci rapoarte de lucru din care rezulta orele de functionare a utilajului, in functie de care se calculeaza consumul de combustibil.

c) In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de ... lei aferent contractului de subantrepriza incheiat cu **SC Y SRL**, societatea contestatoare precizeaza ca, inregistrarea, in luna ... 2007, a facturii emise de partenerul sau, in suma de ... lei (fara TVA), reprezentand beton asfaltic, a fost corecta, din punct de vedere legal si contabil, nefiind responsabila pentru inregistrarile din contabilitatea furnizorilor sai.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar si majorarile de intarziere aferente

Taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar a fost calculata asupra veniturilor, transferate de organele de inspectie spre impozitare la nivelul anului 2007. Acest aspect are legatura nemijlocita cu revizuirea situatiei privind modul de inregistrare in

contabilitate a facturilor emise in luna ... 2006, astfel ca se impune reanalizarea situatiei privind taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca, are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in bonurile fiscale privind combustibilul.

3. Referitor impozitul pe dividende

Dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, profitul realizat, in suma de ... lei, a fost repartizat in contul 1068 „Alte rezerve”.

Prin trecerea in categoria veniturilor impozabile la nivelul anului 2007 a sumei de ... lei, organele de inspectie modifica rezultatul obtinut, respectiv profitul anului 2007, facand mentiunea *„societatea poate aloci sume asupra dividendelor cuvenite actionarilor.”*

Desi se prezinta ca si motivatii aceste constatari, organele de control aplica asupra sumei de ... lei, procentul de 16%, stabilind un impozit pe niste dividende imaginare in suma de ... lei.

In fapt, suma de ... lei reprezinta soldul casei, la data de ...2008, suma pe care, in mod abuziv, organele de inspectie o considera drept dividend, neaducand nicio justificare legala in acest sens.

Totodata, societatea contestatoare precizeaza faptul ca, luna ... 2008 nu este cuprinsa in perioada supusa controlului.

II. Prin raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../2008, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. .../2008, organele de control ale Administratiei finantelor publice Deva, au consemnat urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, stabilit suplimentar si majorarile de intarziere aferente

a) Cu privire la impozitul pe profit de ... lei

La data de2006, totalul veniturilor, inregistrate de catre societate in evidenta contabila, este in suma de ... lei pentru care au fost inregistrate cheltuieli in suma de ... lei.

Asupra veniturilor inregistrate, in anul 2006, societatea comerciala a calculat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei.

Veniturile inregistrate de societate in anul 2006, reprezinta prestari de servicii facturate in luna ... 2006, catre:

- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006 in valoare de ... lei (valoare fara TVA);
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006 in valoare de ... lei (valoare fara TVA);
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006 in valoare de ... lei (valoare fara TVA);
- Consiliul local ...l, in baza contractului nr. .../2006 in valoare de ... lei (valoare fara TVA) ;
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006 in valoare de ... lei (valoare fara TVA);
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006 in valoare de ... lei (valoare fara TVA).

Din sumele facturate in anul 2006, conform contractelor incheiate, respectiv ... lei, se incaseaza in anul 2006 suma de ... lei, astfel:

- ... lei de la Consiliul local ...;
- ... lei de la Consiliul local ...;
- ...lei de la Consiliul local ...;
- ... lei de la Consiliul local

Din verificarea efectuata, organele de inspectie au constatat faptul ca, la finele anului 2006, societatea avea un numar de 5 angajati si pana la data de ...2007, societatea avea inregistrate in conturile de imobilizari doar cheltuielile de constituire.

Incepand cu luna ... 2007, societatea achizitioneaza primele utilaje.

In ceea ce priveste aprovizionarile cu materialele necesare a fi puse in opera, conform contractelor incheiate, organele de inspectie consemneaza faptul ca:

- in anul 2006 se achizitioneaza ... to piatra si ... saci ciment;
- in anul 2007 se achizitioneaza .. to piatra, ... saci ciment, ... to beton asfaltic, ... ml tuburi de diferite marimi si ... buc teava.

Din analiza situatiilor de lucrari rezulta faptul ca aprovizionarile cu materiale nu sunt la nivelul cantitativ cuprins in acestea, mai mult, au fost sesizate materiale cuprinse in situatiile de lucrari care nu se regasesc in aprovizionarile efectuate de societate (sarma otel, dulapi fag, balast, bitum filerizat, borduri din beton si otel beton).

Fata de cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiascala constata ca, veniturile inregistrate de catre societate in contul 704 „*Venituri din lucrari executate si servicii prestate*”, in anul

fiscal 2006, in suma de ... lei, aferenta facturilor emise, in baza contractelor incheiate, catre: Consiliul local ..., Consiliul local ..., Consiliul local ... si Consiliul local ..., reprezinta, in fapt, avansuri pentru lucrari.

In aceasta situatie, organele de inspectie fiscala concluzioneaza faptul ca, aceste venituri sunt aferente anului 2007.

Totodata, organele de inspectie fiscala consemneaza faptul ca, in mod eronat, societatea raporteaza profitul contabil, evidentiat la ...2006, in suma de ... lei, avand in vedere ca, veniturile inregistrate in contul 704 „*Venituri din lucrari executate si servicii prestate*”, sunt aferente anului 2007.

Prin retratarea sumei de ... lei, inregistrata eronat, ca venit, in anul 2006, a fost recalculata obligatia de plata privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor, datorat la data de2006, rezultand o obligatie de plata in suma de ... lei fata de ... lei, cat a calculat si virat societatea comerciala.

In urma stabilirii de venituri suplimentare aferente anului fiscal 2007, in suma de ... lei, a fost calculat impozit pe profit, suplimentar, in suma de ... lei.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorari de intarziere in suma de ...lei.

b) Cu privire la impozitul pe profit, in suma de ...lei

In perioada iulie - septembrie 2007, societatea a inregistrat in contul 6022 “Cheltuieli privind combustibilul” suma de ... lei, reprezentand contravaloarea a l motorina, conform bonurilor fiscale emise de SC Z SA.

Din verificarile efectuate au rezultat urmatoarele:

- in unele zile au fost facute aprovizionari de combustibil, pe baza mai multor bonuri emise la ore diferite;

- societatea nu a putut dovedi, cu documente legale, efectuarea aprovizionarilor de combustibil (mijloacele fixe aflate in patrimoniul societatii fiind: masina asfalt, utilaj drum, masina finisat asfalt si greder faun), si nici justificarea consumurilor de combustibil (pe baza foilor de parcurs, fisa activitatii zilnice intocmita pentru fiecare utilaj).

Fata de cele constatate, organele de inspectie concluzioneaza ca, aceste cheltuieli nu au la baza documente contabile justificative reale, astfel ca, societatea a diminuat nejustificat masa profitului impozabil aferent trimestrului III 2007 cu suma de ... lei.

In timpul controlului a fost determinat, in sarcina societatii, impozit pe profit, suplimentar, in suma de ..lei. Pentru neplata in

termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei.

c) Cu privire la impozitul pe profit, in suma de ... lei

Urmare controlului incrucisat, efectuat la una din societatile furnizoare de materiale si servicii (SC Y SRL) catre societatea contestatoare, s-au constatat urmatoarele:

- intre, SC X SRL si SC Y SRL s-a incheiat Contractul nr. .../2007, avand ca obiect *constructii drumuri DJ ...*, , in valoare de ... lei (inclusiv TVA);

- in luna decembrie 2007, SC Y SRL a emis, catre SC X SRL, factura fiscala nr. .../2007 reprezentand *lucrari modernizare constructii*, in suma de ... lei (inclusiv TVA);

- lucrarile efectuate, conform contractului incheiat si a situatiei de plata *deviz* constau in *aplicarea unei cantitati de ... to beton asfaltic*;

- factura emisa a fost inregistrata in evidenta contabila a SC Y SRL;

- din verificarea efectuata, s-a constatat ca, in perioada ... 2006 - ... 2008, SC Y SRL nu a prezentat documente justificative privind achizitia sau producerea cantitatii de *... to beton asfaltic*, a carui valoare este de ... lei.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala in suma de ... lei, inregistrata in evidenta contabila a SC X SRL, pe baza facturii nr. .../2007, astfel ca, a fost calculat, in sarcina societatii, impozit pe profit, suplimentar, in suma de ... lei.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar si majorarile de intarziere aferente

a) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata dedusa pe baza bonurilor fiscale, emise pentru carburantii auto achizitionati

In perioada ... - ... 2007, societatea inscrie in jurnalele de cumparari si inregistreaza in evidenta contabila, TVA deductibila, in suma de ... lei, pe baza bonurilor fiscale emise de SC Z SA.

Din verificarile efectuate au rezultat urmatoarele:

- in unele zile au fost facute aprovizionari de combustibil, pe baza mai multor bonuri emise la ore diferite;

- societatea nu a putut dovedi, cu documente legale, efectuarea aprovizionarilor de combustibil (mijloacele fixe aflate in patrimoniul

societatii fiind: masina asfalt, utilaj drum, masina finisat asfalt si greder faun), si nici justificarea consumurilor de combustibil (pe baza foilor de parcurs, fisa activitatii zilnice intocmita pentru fiecare utilaj).

Fata de cele constatate, organele de inspectie concluzioneaza ca, bonurile fiscale, inregistrate in evidenta contabila, nu indeplinesc conditiile prevazute de lege, astfel ca, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrise in acestea, in suma totala de ... lei.

b) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta sumei de ... lei, incasata in plus fata de valoarea facturata

Pe baza contractului nr. .../2006, incheiat cu Primaria ..., societatea emite catre beneficiarul lucrarilor, in anul 2006, facturi fiscale in suma totala de ... lei. Contravaloarea lucrarilor facturate este incasata astfel:

- ... lei in anul 2006;
- ... lei in anul 2007.

Organele de inspectie fiscala concluzioneaza faptul ca, suma de ... lei, incasata in plus fata de valoarea facturata, constituie avans incasat, astfel ca, au calculat, asupra acesteia, taxa pe valoarea adaugata colectata, in suma de ... lei.

c) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta lucrarilor de modernizare constructii

In urma controlului efectuat, organele de inspectie au constatat faptul ca, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei pe baza urmatoarelor facturi fiscale:

- nr. .../2007, emisa de SC Y SRL, reprezentand *lucrari modernizare constructii*, in suma de ... lei, din care TVA, ... lei.
- nr. .../2007, emisa de SC W SRL, *lucrari de modernizare efectuate pe DC ...*, in suma de ... lei, din care TVA, ... lei.

Prin raportul de inspectie fiscala contestat, organele de inspectie fiscala consemneaza faptul ca, societatea comerciala nu a aplicat masurile de simplificare prevazute de art. 160 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori si efectuarea inregistrarii contabile 4426 = 4427.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, *SC X SRL a efectuat inregistrari contabile:*

- 401 = 4426, cu suma de ... lei si respectiv,*
- 401 = 4426, cu suma de ... lei.*

Fata de cele consemnate, organele de inspectie fiscala au determinat, suplimentar, in sarcina societatii comerciale, TVA colectata, in suma de ... lei.

d) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lucrarilor contractate si facturate in anul 2006 dar care constituie venituri impozabile pentru anul fiscal 2007

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie au constatat urmatoarele:

- la data incheierii contractelor de antrepriza cu beneficiarii (consilii locale) si a emiterii facturilor catre acestia, societatea comerciala nu a fost inregistrata in scopuri de TVA;

- in luna ... 2006, valoarea facturilor emise catre beneficiari este de ... lei, astfel ca, societatea depaseste plafonul de scutire de 35.000 EUR.

Dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, contestat, organele de inspectie au consemnat faptul ca, veniturile inregistrate de catre societate, in anul fiscal 2006, in suma de ... lei, potrivit facturilor emise catre Consiliul local ..., Consiliul local ..., Consiliul local ... si Consiliul local ..., reprezinta, in fapt, avansuri sau lucrari si servicii in curs de executie.

De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala contestat, organele de control precizeaza urmatoarele:

- pentru veniturile inregistrate, eronat, in luna ... 2006 societatea comerciala nu a colectat taxa pe valoarea adaugata;

- aceste venituri sunt aferente anului fiscal 2007;

- societatea a aprovizionat, in anul 2007, materialele necesare realizarii lucrarilor contractate, materiale pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit drept venituri supuse taxei pe valoarea adaugata, aferente anului fiscal 2007, parte din veniturile inregistrate de societate (cu ajutorul contului 704) in anul fiscal 2006, in suma de ... lei (diferenta intre veniturile inregistrate in suma de ... lei si avansurile incasate in luna ... 2006, in suma de ...lei).

Asupra bazei impozabile, astfel determinate, organele de inspectie au calculat taxa pe valoarea adaugata colectata, in suma de ... lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala consemneaza faptul ca, „*Scadenta acestui debit de plata, ca urmare a documentelor puse la dispozitie de agentul economic verificat este la2008, sub*

rezerva verificarilor ulterioare, in conformitate cu prevederile art. 90 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.”

e) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lucrarilor de modernizare constructii

In urma efectuarii controlului, organele de inspectie au constatat ca, in anul 2007, societatea comerciala a efectuat lucrari, pentru care avea obligatia sa aplice, in conformitate cu prevederile legale, masurile simplificate.

Astfel, in timpul controlului, organele de inspectie au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata, evidentiata in plus de catre societate, in suma de ... lei.

Fata de cele constatate (de la lit. a la lit. e), organele de inspectie au stabilit, suplimentar, **taxa pe valoarea adaugata** de plata in suma de ... lei.

Pentru neplata in termen a taxei pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar, au fost calculate **majorari de intarziere** in suma de ... lei.

3. Referitor impozitul pe dividende

Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, la data de ...2008, contul 5311 „Casa in lei” prezinta un sold debitor in suma de ... lei, suma care nu s-a gasit cu ocazia efectuarii inventarierii faptice a numerarului.

Fata de cele constatate, organele de inspectie au calculat, in sarcina societatii, impozit pe veniturile sub forma de dividende in suma de ... lei (... x 16%).

III. Avand in vedere constatarile organelor de control din raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../2008, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. .../2008, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, stabilit suplimentar si majorarile de intarziere aferente

Cauza supusa solutionarii este daca societatea comerciala datoreaza impozitul pe profit stabilit prin decizia contestata precum si accesoriile aferente, in conditiile in care din documentele existente in dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate baza impozabila.

a) Cu privire la impozitul pe profit de ... lei si majorarile de intarziere in suma de ...lei

In fapt, in anul 2006, societatea a inregistrat in evidenta contabila venituri totale in suma de ... lei, asupra carora a calculat impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei.

Veniturile inregistrate de societate in anul 2006, reprezinta, in mare parte, prestari de servicii facturate in luna ... 2006, catre:

- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006;
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006;
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006;
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006;
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006;
- Consiliul local ..., in baza contractului nr. .../2006.

Din sumele facturate in anul 2006, conform contractelor incheiate, respectiv ... lei, se incaseaza in anul 2006 suma de ... lei, astfel:

- ... lei de la Consiliul local ...;
- ... lei de la Consiliul local ...;
- ... lei de la Consiliul local ...;
- ... lei de la Consiliul local

Din verificarea efectuata, organele de inspectie au constatat faptul ca, la finele anului 2006, societatea avea un numar de 5 angajati si pana la data de ...2007, societatea avea inregistrate in conturile de imobilizari doar cheltuielile de constituire.

Incepand cu luna ... 2007, societatea achizitioneaza primele utilaje.

In ceea ce priveste aprovizionarile cu materialele necesare a fi puse in opera, conform contractelor incheiate, organele de inspectie consemneaza faptul ca, acestea nu sunt la nivelul cantitativ cuprins in situatiile de lucrari.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala sustin ca, veniturile inregistrate de catre societate in contul 704 „*Venituri din lucrari executate si servicii prestate*”, in anul fiscal 2006, in suma de ... lei, aferenta facturilor emise, in baza contractelor incheiate, catre: Consiliul local ..., Consiliul local ..., Consiliul local ... si Consiliul local ..., reprezinta, in fapt, avansuri pentru lucrari.

In aceasta situatie, organele de inspectie fiscala concluzioneaza faptul ca, aceste venituri sunt aferente anului 2007.

Totodata, organele de inspectie fiscala consemneaza faptul ca, in mod eronat, societatea raporteaza profitul contabil, evidentiat

la ...2006, in suma de ... lei, avand in vedere ca, veniturile inregistrate in contul 704 „*Venituri din lucrari executate si servicii prestate*”, sunt aferente anului 2007.

Prin retratarea sumei de ... lei, considerata a fi inregistrata eronat ca venit, in anul 2006, a fost recalculata obligatia de plata privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor, datorat la data de ...2006, rezultand o obligatie de plata in suma de ... lei fata de ... lei, cat a calculat si virat societatea comerciala.

Totodata, organele de inspectie fiscala au transferat, in anul fiscal 2007, veniturile considerate ca fiind inregistrate eronat, in evidenta contabila a anului fiscal 2006.

In urma stabilirii de venituri suplimentare aferente anului fiscal 2007, in suma de ... lei, a fost calculat, asupra acestora, **impozit pe profit, suplimentar**, in suma de ... lei.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate **majorari de intarziere** in suma de ...lei.

Din analiza documentelor aflate in dosarul cauzei, se desprind urmatoarele:

- majoritatea veniturilor evidentiata in contabilitatea proprie, in anul fiscal 2006, au fost inregistrate pe baza facturilor fiscale emise de societate in luna ... 2006;

- facturile fiscale respective au fost intocmite pe baza **Situatiilor de plata** semnate de beneficiari;

- nu se poate stabili cu certitudine, care este momentul finalizarii lucrarilor cuprinse in aceste facturi fiscale.

In drept, art. 6 si art. 9 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, stipuleaza urmatoarele:

“ART. 6

(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

ART. 9

(1) Documentele oficiale de prezentare a situației economico-financiare a persoanelor prevăzute la art. 1 sunt situațiile

financiare anuale, stabilite potrivit legii, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată.”

De asemenea, pct. 215 alin. (1) și (2) din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările ulterioare, precizează următoarele:

„(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evaluează în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.”

b) Cu privire la impozitul pe profit, în suma de ...lei

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada ... - ... 2007, societatea a înregistrat în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" suma de ... lei, reprezentând contravaloarea a ... l motorina, conform bonurilor fiscale emise de SC Z SA.

Organele de control nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei (înregistrată în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul") motivând următoarele:

- în unele zile au fost făcute aprovizionări de combustibil, pe baza mai multor bonuri emise la ore diferite;

- societatea nu a putut dovedi, cu documente legale, efectuarea aprovizionărilor de combustibil (mijloacele fixe aflate în patrimoniul societății fiind: mașina asfalt, utilaj drum, mașina finisat asfalt și greder faun), și nici justificarea consumurilor de combustibil (pe baza foilor de parcurs, fișa activității zilnice întocmită pentru fiecare utilaj).

- aceste cheltuieli nu au la bază documente contabile justificative reale.

În timpul controlului a fost determinat, în sarcina societății, impozit pe profit, suplimentar, în suma de ...lei. Pentru neplata în termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în suma de ... lei.

In drept, art. 1 alin. (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, modificat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 293/2006, precizează că,

"(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:

a) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului;

b) bonul fiscal emis de aparatul de marcat fiscal utilizat în activitatea de taximetrie, în conformitate cu prevederile Legii nr. 38/2003 privind transportul în regim de taxi și în regim de închiriere, cu modificările și completările ulterioare;

c) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, însoțit de documentul care atestă plata prin cardurile bancare ale societăților comerciale;

d) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărui valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente."

Fata de cele aratate mai sus, se retine faptul ca, organele de inspectie nu precizeaza, daca:

- bonurile sunt stampilate;
- este inscrise denumirea cumparatorului;
- este in scris numarul de inmatriculare al autovehiculului;
- sunt rapoarte de lucru pentru utilajele din dotare din care sa rezulte orele de functionare in functie de care se calculeaza consumul de combustibil.

c) Cu privire la impozitul pe profit, in suma de ... lei

In fapt, organele de inspectie nu au acordat drept de deducere pentru cheltuiala in suma de ... lei, inregistrata in evidenta

contabila a SC X SRL, pe baza facturii nr. .../2007, in valoare totala de ... lei (inclusiv TVA), emisa de SC Y SRL.

Prin raportul de inspectie fiscala contestat, organele de control fac urmatoarele precizari:

- intre, SC X SRL si SC Y SRL s-a incheiat Contractul nr. .../2007, avand ca obiect *constructii drumuri DJ ...*, in valoare de ... lei (inclusiv TVA);

- in luna decembrie 2007, SC Y SRL a emis, catre SC X SRL, factura fiscala nr. .../2007 reprezentand *lucrari modernizare constructii*, in suma de ... lei (inclusiv TVA);

- lucrarile efectuate, conform contractului incheiat si a situatiei de plata *deviz ...* constau in *aplicarea unei cantitati de ... to beton asfaltic*;

- factura emisa a fost inregistrata in evidenta contabila a SC Y SRL;

- din verificarea efectuata, s-a constatat ca, in perioada ... 2006 - ... 2008, SC Y SRL nu a prezentat documente justificative privind achizitia sau producerea cantitatii de *... to beton asfaltic*, a carui valoare este de ... lei.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala au calculat, in sarcina societatii, **impozit pe profit, suplimentar**, in suma de ... lei.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate **majorari de intarziere** in suma de ... lei.

In drept, art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede urmatoarele:

“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.”

Totodata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, stipuleaza urmatoarele:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au

întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, organele nu au acordat drept de deducere doar pentru materialele cuprinse in situatia de plata (anexa la factura nr. .../2007) nu si pentru serviciul prestat, fara sa precizeze daca lucrarea putea fi executata fara aceste materiale.

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus, precum si de faptul ca din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta cu certitudine baza de calcul a impozitului pe profit, D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului impozitului pe profit cuprins in decizia de impunere contestata, astfel ca se aplica prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

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

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, prevede urmatoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecinta, se impune desfiintarea Deciziei de impunere nr. .../2008, emisa de Administratia finantelor publice a municipiului Deva, D.G.F.P. a judetului Hunedoara, in ceea ce priveste impozitul pe profit, precum si capitolul din raportul de inspectie fiscala referitor la impozitul pe profit, pe baza caruia a fost emisa aceasta decizie, urmand a se reface controlul, si a se emite un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevazute de lege.

Controlul va viza strict aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, conform celor retinute anterior.

Totodata, la reverificare se vor analiza si celelalte argumente ale contestatoarei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar si majorarile de intarziere aferente

Cauza supusa solutionarii este daca societatea comerciala datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita prin decizia contestata precum si accesoriile aferente, in conditiile in care din documentele existente in dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate baza impozabila.

a) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata dedusa pe baza bonurilor fiscale, emise pentru carburantii auto achizitionati

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, in perioada ... - ... 2007, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei pe baza bonurilor fiscale emise de SC Z SA.

Organele de control nu au acordat drept de deducere pentru aceasta taxa, motivand urmatoarele:

- in unele zile au fost facute aprovizionari de combustibil, pe baza mai multor bonuri emise la ore diferite;

- societatea nu a putut dovedi, cu documente legale, efectuarea aprovizionarilor de combustibil (mijloacele fixe aflate in patrimoniul societatii fiind: masina asfalt, utilaj drum, masina finisat asfalt si greder faun), si nici justificarea consumurilor de combustibil (pe baza foilor de parcurs, fisa activitatii zilnice intocmita pentru fiecare utilaj).

In drept, art. 146 alin. (1) lit. a) si alin. (2) din Legea br. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile urmatoare, stipuleaza:

“ (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Totodata, pct. 46 alin. (1) si alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, precizeaza urmatoarele:

„ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal,

cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

De asemenea, art. 1 alin. (2) lit. a) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, modificat prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 293/2006, precizează ca,

“(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:

a) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului;[...]”

Fata de cele arătate mai sus, se retine faptul ca, organele de inspectie nu precizează, dacă:

- bonurile sunt ștampilate;
- este înscrisa denumirea cumpărătorului;
- este înscris numărul de înmatriculare al autovehiculului.

b) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta sumei de ... lei, incasata in plus fata de valoarea facturata

In fapt, organele de inspectie fiscal au constatat ca, in baza contractului nr. .../2006, incheiat cu Primaria ..., societatea emite catre beneficiarul lucrarilor, in anul 2006, facturi fiscale in suma totala de ... lei. In baza facturilor emise, societatea a incasat suma de ... lei (in plus cu suma de ... lei).

Organele de inspectie fiscala concluzioneaza faptul ca, suma de ... lei, incasata in plus fata de valoarea facturata, constituie avans incasat, astfel ca, au calculat, asupra acesteia, taxa pe valoarea adaugata colectata, in suma de ... lei.

In drept, art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza urmatoarele:

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;[...]”

Fata de cele aratate mai sus, precum si faptul ca valoarea lucrarilor prevazute in contractul incheiat este mai mare decat valoarea facturata, se retine ca, organele de inspectie au procedat, in mod legal, la stabilirea taxei pe valoarea adaugata, in suma de ... lei.

c) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta lucrarilor de modernizare constructii

In fapt, organele de inspectie au constatat faptul ca, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei pe baza urmatoarelor facturi fiscale:

- nr. .../2007, emisa de SC Y SRL, reprezentand *lucrari modernizare constructii*, in suma de lei.

- nr. .../2007, emisa de SC W SRL, *lucrari de modernizare efectuate pe DC*, in suma de ... lei, desi pentru aceste operatiuni, societatea comerciala trebuia sa aplice masurile de simplificare prevazute de art. 160 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori si efectuarea inregistrarii contabile 4426 = 4427.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, *SC X SRL a efectuat inregistrările contabile:*

401 = 4426, cu suma de ... lei si respectiv,

401 = 4426, cu suma de ... lei.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala au determinat, suplimentar, in sarcina societatii comerciale, TVA colectata, in suma de ... lei.

In drept, art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, stipuleaza urmatoarele:

“ Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evedențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în

decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

Fata de cele arătate mai sus, se retin următoarele:

- pentru lucrarile de constructii - montaj, societatea avea obligatia de a aplica masurile de simplificare;
- in situatia in care societatea a inregistrat taxa pe valoarea adaugata deductibila prin operatiunea contabila 4426 = 401 si ulterior (in aceeasi luna) a efectuat operatiunea inversa 401 = 4426, societatea nu a exercitat dreptul de deducere pentru aceste sume (operatiunile se anuleaza una pe cealalta).

d) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lucrarilor contractate si facturate in anul 2006 dar care constituie venituri impozabile pentru anul fiscal 2007

In fapt, cu ocazia verificarii efectuate, organele de inspectie au constatat următoarele:

- la data incheierii contractelor de antrepriza cu beneficiarii (consilii locale) si a emiterii facturilor catre acestia, societatea comerciala nu a fost inregistrata in scopuri de TVA;
- in luna ... 2006, valoarea facturilor emise catre beneficiari este de ... lei, astfel ca, societatea depaseste plafonul de scutire de 35.000 EUR.

Dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, contestat, organele de inspectie au consemnat faptul ca, veniturile inregistrate de catre societate, in anul fiscal 2006, in suma de ... lei, potrivit facturilor emise catre Consiliul local ..., Consiliul local ..., Consiliul local ... si Consiliul local ..., reprezinta, in fapt, avansuri sau lucrari si servicii in curs de executie.

De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala contestat, organele de control precizeaza următoarele:

- pentru veniturile inregistrate, eronat, in luna 2006 societatea comerciala nu a colectat taxa pe valoarea adaugata;
- aceste venituri sunt aferente anului fiscal 2007;

- societatea a aprovizionat, in anul 2007, materialele necesare realizarii lucrarilor contractate, materiale pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit drept venituri supuse taxei pe valoarea adaugata, aferente anului fiscal 2007, parte din veniturile inregistrate de societate (cu ajutorul contului 704) in anul fiscal 2006, in suma de ... lei (diferenta intre veniturile inregistrate in suma de ... lei si avansurile incasate in luna ... 2006, in suma de ...lei).

Asupra bazei impozabile, astfel determinate, organele de inspectie au calculat taxa pe valoarea adaugata colectata, in suma de ... lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala consemneaza faptul ca, „*Scadenta acestui debit de plata, ca urmare a documentelor puse la dispozitie de agentul economic verificat este la 25.01.2008, sub rezerva verificarilor ulterioare, in conformitate cu prevederile art. 90 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.*”

In drept, art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, prevede:

“Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

Art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, prevede:

„Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor

intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

De asemenea, art. 134 si art. 134¹ alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, stipuleaza urmatoarele:

„ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

Fata de cele aratate mai sus, se retin urmatoarele:

- societatea a fost înregistrata în scopuri de TVA, ca urmare depasirii, in luna decembrie 2006, a plafonului de scutire de 35.000 euro.

- majoritatea veniturilor evidentiare in contabilitatea proprie, in anul fiscal 2006, au fost inregistrate pe baza facturilor fiscale emise de societate in luna ... 2006;

- facturile fiscale respective au fost intocmite pe baza **Situatiilor de plata** semnate de beneficiari;

- nu se poate stabili cu certitudine, care este momentul finalizarii lucrarilor cuprinse in aceste facturi fiscale.

e) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta lucrarilor de modernizare constructii

In fapt, organele de inspectie au constatat ca, in anul 2007, societatea comerciala a efectuat lucrari, pentru care avea obligatia sa aplice, in conformitate cu prevederile legale, masurile simplificate.

Astfel, in timpul controlului, organele de inspectie au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata, evidentiata in plus de catre societate, in suma de ... lei.

In drept, art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, prevede urmatoarele:

“ Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare

inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, societatea comerciala avea obligatia de a aplica masurile de simplificare in cazul lucrarilor de constructii montaj efectuate pentru beneficiarii inregistrati in scopuri de TVA.

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus, precum si de faptul ca din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta cu certitudine baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului taxei pe valoarea adaugata, cuprinsa in decizia de impunere contestata, astfel ca se aplica prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

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

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, prevede urmatoarele:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat."

Pe cale de consecinta, se impune desfiintarea Deciziei de impunere nr. .../2008, emisa de Administratia finantelor publice Deva, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, precum si capitolul din raportul de inspectie fiscala referitor la taxa pe valoarea adaugata, pe baza caruia a fost emisa aceasta decizie, urmand a se reface controlul, si a se emite un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevazute de lege.

Controlul va viza strict aceeasi perioada si aceesi taxa, conform celor retinute anterior.

Totodata, la reverificare se vor analiza si celelalte argumente ale contestatoarei.

3. Referitor impozitul pe dividende

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca, la data de ...2008, contul 5311 „Casa in lei” prezinta un sold debitor in suma de ... lei, suma care nu s-a gasit cu ocazia efectuării inventarierii factice a numerarului.

Fata de cele constatate, organele de inspectie au calculat, in sarcina societatii, impozit pe veniturile sub forma de dividende in suma de ... lei (... x 16%).

In drept, art. 67 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 31/1990, republicata, privind societățile comerciale, stipuleaza:

“Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

(3) Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.”

Totodata, potrivit art. 73 alin. (1) lit. b) din aceeași lege, precizeaza:

„Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru:

b) existența reală a dividendelor plătite;”

In conformitate cu prevederile art 19 alin. (3) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, **„Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.”**

De asemenea, art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

“ Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

In ceea ce priveste neconcordanța dintre soldul scriptic si cel factic, constatata cu ocazia inventarierii factice a numerarului din

casieria societatii, art. 46 alin. (4) din Decretul nr. 209/1976 pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casa, precizeaza:

„În cazul în care, cu prilejul controlului, se constată neconcordanța între soldul scriptic și cel faptic, verificarea se extinde asupra documentelor de casa, pentru a se identifica eventualele erori de înregistrare sau alte cauze care au influențat soldul de numerar în casa, întocmindu-se un proces-verbal.”

Din analiza documentelor aflate in dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

- societatea contestatoare este inregistrata la O.R.C. a judetului Hunedoara sub nr. J.../.../...;

- in anul fiscal 2006, societatea a inregistrat un profit net in suma de ... lei;

- dupa cum rezulta din balanta de verificare incheiata la ...2006, profitul net, obtinut in anul 2006, a fost repartizat in contul 1068 „ Alte rezerve”;

- in anul fiscal 2007, societatea a inregistrat un profit net in suma de ... lei;

- prin raportul de inspectie contestat, organele de inspectie nu fac nicio referire la schimbarea destinatiei pentru rezervele constituite.

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus, precum si de faptul ca din actele aflate in dosarul cauzei nu rezulta cu certitudine baza de calcul a impozitului pe dividende, D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta asupra cuantumului impozitului pe dividende, cuprins in decizia de impunere contestata, astfel ca se aplica prevederile art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

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

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, prevede urmatoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile,

aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune desființarea Deciziei de impunere nr. .../2008, emisă de Administrația finanțelor publice Deva, în ceea ce privește impozitul pe dividende, precum și capitolul din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe dividende, pe baza căruia a fost emisă această decizie, urmând a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același impozit, conform celor reținute anterior.

Totodată, la reverificare se vor analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. .../2008, emisă de Administrația finanțelor publice Deva, privind stabilirea, în sarcina societății, a obligațiilor de plată, către bugetul consolidat al statului, în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei - impozit pe dividende, în vederea refacerii controlului, de către altă echipă de control decât cea care a încheiat raportul de inspecție fiscală contestat, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.