

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 174
din 17.11.2006

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din localitatea,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr. din 09.10.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr. din 09.10.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. din 09.10.2006, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.**, având domiciliul fiscal în localitatea, str., județul Suceava.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. din 09.08.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 09.08.2006 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând:

- lei T.V.A.;
-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.175 și 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin contestația formulată precizează următoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesoriile aferente.

a) **În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în factura nr./29.12.2003**, emisă de S.C. S.R.L. Suceava în baza contractului de prestări servicii nr.12.2003, având ca obiect prestarea

unor servicii legate de obiectul de activitate, respectiv „urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizări produse de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiari”, societatea susține că pentru lucrările și serviciile prestate au fost întocmite situații de lucrări prin care s-a explicat în ce constau aceste servicii.

Deducerea taxei s-a făcut pe baza originalului facturii fiscale însoțită de dovada de plătitor de T.V.A. a societății emitente.

În ceea ce privește afirmația organelor de control că „nu există realitatea prestației”, contestatoarea susține că potrivit actelor anexate prestările de servicii efectuate fac parte din procesul de producție și implementare la clienții finali a echipamentelor electronice de măsură și control.

Societatea consideră că sunt îndeplinite prevederile art. 22 (4) lit. a) din Legea nr. 345/2002 și că în cazul în speță sunt aplicabile și prevederile art. 22 alin. (5) unde se precizează că „taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, și pentru prestări de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Contestatoarea susține că au fost respectate prevederile art. 62 alin. (1) din H.G. nr. 598/ 2002, unde se prevede că deducerea taxei pe valoarea adăugată se face în baza exemplarului original al facturii fiscale, și ale art. 29 pct. B lit b), unde se precizează că „pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de TVA a furnizorului / prestatorului.”

Societatea susține că prestările de servicii au legătură directă cu operațiunile taxabile realizate și sunt îndeplinite condițiile cerute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

b) Referitor la facturile nr. din 18.12.2003 și nr. din 30.06.2004, emise de S.C. S.A., reprezentând centrale termice, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă lei și respectiv lei, societatea susține că achizițiile au fost efectuate pentru amenajarea sediului firmei, fiind necesare pentru asigurarea confortului termic cerut de desfășurarea în condiții optime a procesului de producție.

Societatea susține că aceste investiții au fost înregistrate în patrimoniul societății ca mijloace fixe și s-a calculat amortizare, conform Legii nr. 15/1994.

Contestatoarea consideră că pentru exercitarea dreptului de deducere sunt aplicabile prevederile art. 22 alin. 4 și 6 și art. 24 alin. 3 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, precum și prevederile art. 145 alin. 13 din codul fiscal.

c) Referitor la factura nr./31.12.2004, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor achiziții de immobilizări corporale, reprezentând 2 utilaje de prelucrări mecanice, respectiv un strung paralel în valoare de lei și o mașină de frezat – 2001 în valoare de lei.

Contestatoarea susține că pentru aceste mijloace fixe s-au întocmit documente care atestă intrarea în patrimoniul societății, iar operațiunea a avut la bază originalul facturii nr./31.12.2004, emisă de furnizor.

Societatea susține că aceste utilaje sunt destinate activității de producție, iar deducerea taxei pe valoarea adăugată s-a făcut în baza originalului facturii fiscale, precum și a dovezii de plătitor de TVA a furnizorului respectiv.

De asemenea, menționează că pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. 13 și alin. 8 din codul fiscal.

d) Referitor la factura nr. din 02.10.2003, emisă de S.C. S.R.L., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, contestatoarea susține că aceasta este aferentă lucrărilor de investiții reprezentând tâmplărie PVC pentru sediul societății, iar factura a fost înregistrată inițial în contul de investiții, după care a fost înregistrată la immobilizări.

Societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 22 alin. 4 și 6, precum și prevederile art. 24 alin. 3.

B. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, reprezentând diferențe de impozit pe profit, din care lei în anul 2003 și lei în anul 2004, contestatoarea susține că prestările de servicii, efectuate în baza facturii nr./29.12.2003 de S.C. S.R.L. Suceava, a contractului nr.12.2003 și a situațiilor de lucrări ce însoțesc factura fiscală, reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, acestea fiind efectuate în scopul realizării de venituri.

Societatea susține că achizițiile de mijloace fixe, ce au la bază facturile nr./31.12.2004, reprezentând strung paralel și mașină de frezat, nr./18.12.2003, reprezentând centrală termică, nr./02.10.2003, reprezentând tâmplărie PVC, și nr./30.06.2004, reprezentând centrală termică, au fost înregistrate în contabilitate ca immobilizări corporale și mijloace fixe, iar la cheltuieli de exploatare a fost înregistrată numai amortizarea lunară corespunzătoare.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 09.08.2006 și Raportul de inspecție fiscală nr. din 09.08.2006, organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.10.2003 – 31.05.2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de lei înscrisă în facturi fiscale aferente prestărilor de servicii și achizițiilor de obiecte de inventar, reprezentând tâmplărie PVC, în valoare de lei, fără ca societatea să facă dovada realității prestației cu

documente justificative, respectiv a utilității și utilizării obiectelor de inventar, încălcând prevederile art. 145 lin. 3 din Legea nr. 571/2003, unde se precizează că „dreptul de deducere ia naștere dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.”

În urma verificării efectuate s-a stabilit că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în următoarele facturi fiscale:

- nr./29.12.2003, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând prestări servicii conform contractului nr.16.12.2003;

- nr./31.12.2004, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând strung paralel și mașină de frezat;

- nr./18.12.2003, emisă de S.C. S.A., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând centrală termică;

- nr./30.06.2004, emisă de S.C. S.A., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând centrală termică;

- nr./12.10.2003, emisă de S.C. S.R.L., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă delei, reprezentând tâmplărie PVC (nu se respectă prevederile contractuale).

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de lei, organele de control au calculat dobânzi de întârziere de lei, majorări de lei și penalități de lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit, prin raportul de inspecție fiscală nr..... din 09.08.2006, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.10.2003 – 31.12.2003, cheltuieli cu prestări servicii, achiziții de obiecte de inventar și de tâmplărie PVC care nu respectă prevederile contractuale, ce au la bază facturile menționate la punctul privind taxa pe valoarea adăugată, încălcându-se astfel prevederile Legii nr. 571/2003, art. 21 alin. 1, unde se precizează că: „pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.

În baza celor constatate, organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile și au stabilit prin raportul de inspecție fiscală nr..... din 09.08.2006 un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2003 de lei.

De asemenea, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei, înregistrate de societate în anul 2004, ce au la bază facturile menționate la punctul privind taxa pe valoarea adăugată, pe motiv că nu au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, încălcându-se prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, unde se precizează că „pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de control au stabilit pentru anul 2004 un impozit pe profit suplimentar de lei.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă societatea are dreptul la deducerea acestei sume în condițiile în care nu face dovada că bunurile și serviciile sunt aferente operațiunilor taxabile.

În fapt, pentru perioada verificată, respectiv 01.10.2003 – 31.05.2006, organele de control nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă prestațiilor de servicii, achizițiilor de obiecte de inventar și tâmplărie PVC, în sumă de lei, pe motiv că societatea nu face dovada realității prestației cu documente justificative, respectiv a utilității și utilizării obiectelor de inventar.

Organele de control consideră că **S.C. S.R.L.** nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, înscrisă în următoarele facturi fiscale:

- nr./29.12.2003, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând prestări servicii conform contractului nr.16.12.2003;

- nr./31.12.2004, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând strung paralel și mașină de frezat;

- nr./18.12.2003, emisă de S.C. S.A., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând centrală termică;

- nr./30.06.2004, emisă de S.C. S.A., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând centrală termică;

- nr./12.10.2003, emisă de S.C. S.R.L., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă delei, reprezentând tâmplărie PVC (nu se respectă prevederile contractuale).

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează:

„Art. 22

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile; [...]

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată; [...]

(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598/2002, la art. 60, precizează următoarele:

„(1) Dreptul de deducere prevăzut la alin. (4) al art. 22 din lege se referă la achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării operațiunilor prevăzute la același alineat, inclusiv pentru realizarea de investiții necesare efectuării de astfel de operațiuni.”

Începând cu 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art. 145 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

„Art. 145

Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...]

În ceea ce privește justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, până la data de 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art. 24 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează:

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

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

(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

Începând cu data de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (8) și (12) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4); [...]

(12) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:

a) bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere, contribuabilii sunt obligați să justifice operațiunile cu factură fiscală sau cu alt document legal aprobat, iar bunurile respective să fie folosite pentru operațiuni care dau drept de deducere.

În susținerea cauzei contestatoarea depune xerocopii după facturile:

- nr./29.12.2003, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând prestări servicii, conform contractului nr.16.12.2003;

- nr./31.12.2004, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând strung paralel și mașină de frezat;

- nr./18.12.2003, emisă de S.C. S.A., pentru suma de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând centrală termică;
- nr./30.06.2004, emisă de S.C. S.A., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă de lei, reprezentând centrală termică;
- nr./12.10.2003, emisă de S.C..... S.R.L., în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată aferentă delei, reprezentând tâmplărie PVC .

a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în factura nr./29.12.2003, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, reprezentând prestări servicii conform contractului nr. 0.....12.2003, societatea susține că pentru lucrările și serviciile prestate au fost întocmite situații de lucrări prin care s-a explicat în ce constau serviciile și că acestea au legătură directă cu operațiunile taxabile realizate și sunt îndeplinite condițiile cerute de lege pentru exercitarea deducerii, iar operațiunea are la bază originalul facturii fiscale însoțită de dovada de plătitor de T.V.A. a societății emitente.

Societatea depune în susținerea cauzei copii după factura fiscală nr. din 29.12.2003, contractul nr.16.12.2003, precum și după diverse rapoarte și specificații privind testarea și verificarea funcționării IndicatoruluiIUM 04, a Microindicatorului MIU 04 și a Înregistratorului DigitalIDMM 01.

Din analiza contractului de prestări servicii nr.16.12.2003, încheiat cu S.C. S.R.L. Suceava, se reține că părțile au convenit ca prestatorul să realizeze „**urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiari externi**”, iar pentru serviciile efectuate beneficiarul se obligă să plătească acestuia suma de lei.

Societatea contestatoare depune în susținerea cauzei diverse rapoarte și specificații privind testarea și verificarea funcționării IndicatoruluiIUM 04, a Microindicatorului MIU 04 și a Înregistratorului DigitalIDMM 01, dar din acestea nu rezultă realitatea executării de servicii de către S.C. S.R.L. Suceava.

Așa după cum rezultă din rapoartele și specificațiile prezentate, acestea cuprind pașii ce se urmează, metodele, procedurile, regulile și testele ce se au în vedere în cazul verificării aparatelor, nerezultând însă că au fost făcute verificări, societățile pentru care a fost efectuată verificarea, constatările verificărilor efectuate.

Se reține că situațiile depuse în susținerea cauzei reprezintă specificații tehnice, teste ce se au în vedere pentru verificarea funcționării anumitor tipuri de aparatură electronică, dar nu privesc „urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiarii externi”, cum prevede contractul.

De asemenea, societatea nu demonstrează cu documente realitatea serviciilor înregistrate pe cheltuieli și care au la bază factura / 29.12.2003, din care să rezulte societățile la care a fost efectuată verificarea aparaturii livrate, situații confirmate de beneficiari care să ateste realitatea serviciilor.

Societatea nu a prezentat documente care să dovedească faptul **că a livrat la extern** aparatură care să presupună astfel de servicii, respectiv „**urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiari externi**”, așa cum se prevede în contract.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că la verificarea efectuată societatea nu a prezentat documente, respectiv facturi externe, DVE, din care să rezulte că a livrat aparatură de automatizare la extern.

Potrivit **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Așa după cum rezultă din textele de lege menționate la acest punct, societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă bunurile și serviciile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, or din documentele prezentate de contestatoare nu rezultă realitatea serviciilor înscrise în factura nr./29.12.2003, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, și care au la bază contractul nr. 0.....12.2003.

În concluzie urmează a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, din care lei înscrisă în factura nr. din 18.12.2003 și lei înscrisă în factura nr. din 30.06.2004, emise de S.C. S.A., reprezentând centrale termice, societatea susține că achizițiile au fost efectuate pentru amenajarea sediului firmei, fiind necesare pentru asigurarea confortului termic cerut de desfășurarea în condiții optime a procesului de producție și că aceste investiții au fost înregistrate în patrimoniul societății ca mijloace fixe și s-a calculat amortizare, conform Legii nr. 15/1994.

Așa după cum rezultă din facturile nr. din 18.12.2003 și nr. din 30.06.2004, emise de S.C. S.A., societatea contestatoare a achiziționat două centrale termice în sumă de lei fiecare, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de lei.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că la verificarea efectuată societatea a făcut dovada existenței unei singure centrale termice, cea care se află la sediul unde își desfășoară activitatea, neavând alte puncte de lucru care să impună utilizarea celorlalte două centrale, achiziționate în baza celor două facturi menționate, iar societatea nu a putut face dovada existenței faptice a acestora.

De asemenea, prin referatul cu propuneri de soluționare se precizează că la verificarea efectuată, în urma discuției verbale purtată cu unul din

administratorii firmei,, acesta a recunoscut că una din centralele termice a rămas la fostul sediu social din, iar pentru cea de a doua centrală societatea nu a putut face dovada existenței faptice a acesteia, motivând că a fost facturată eronat.

Potrivit textelor de lege menționate la acest punct, societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă bunurile și serviciile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, or din documentele depuse la dosar nu rezultă că cele două centrale termice, ce au la bază facturile nr. din 18.12.2003 și nr. din 30.06.2004, emise de S.C. S.A., există faptic și că sunt utilizate în interesul societății, pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Potrivit **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003**, republicată privind Codul de procedură fiscală,

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În concluzie urmează a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, ca neîntemeiată și nesușținută cu documente.

c) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, ce are la bază factura nr./31.12.2004, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, aferentă achizițiilor de imobilizări corporale, reprezentând 2 utilaje de prelucrări mecanice, respectiv un strung paralel în valoare de lei și o mașină de frezat – 2001 în valoare de lei, contestatoarea susține că pentru aceste mijloace fixe s-au întocmit documente care atestă intrarea în patrimoniul societății.

Societatea susține că aceste utilaje sunt destinate activității de producție, iar deducerea taxei pe valoarea adăugată s-a făcut în baza originalului facturii fiscale, precum și a dovezii de plătitor de TVA a furnizorului respectiv, însă nu depune documente din care să rezulte că bunurile respective au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că bunurile achiziționate nu au fost utilizate pentru obținerea de venituri în folosul operațiunilor taxabile, acestea fiind depozitate într-o magazie, fiind în stare de nefuncționare, iar societatea nu a putut face dovada cu situații de lucrări sau rapoarte de producție din care să rezulte că acestea au funcționat și că au produs venituri.

De asemenea, prin referatul cu propuneri de soluționare se precizează că societatea are ca obiect de activitate producția de aparatură și instrumente de măsură, verificare și control, producția de fire, cabluri electrice și optice izolate, execuția de echipamente de măsură, reglare și control pentru procesele industriale, activități de testări și analize tehnice, fapt ce nu presupune utilizarea celor două utilaje, care se află într-un stadiu de uzură avansat.

Contestatoarea nu depune la dosarul cauzei documente din care să rezulte că utilajele respective sunt utilizate în interesul societății, pentru obținerea de venituri în folosul operațiunilor taxabile.

Conform textelor de lege menționate la acest punct, societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă bunurile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, or din documentele depuse la dosar nu rezultă că cele 2 utilaje de prelucrări mecanice, respectiv un strung paralel SN și o mașină de frezat, ce au la bază factura nr./31.12.2004, sunt utilizate în interesul societății, pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Potrivit **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003**, republicată privind Codul de procedură fiscală,

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În concluzie urmează a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

d) Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de lei, înscrisă în factura nr. din 02.10.2003, emisă de S.C. S.R.L., contestatoare susține că aceasta este aferentă lucrărilor de investiții reprezentând tâmplărie PVC pentru sediul societății, iar factura a fost înregistrată inițial în contul de investiții, după care a fost înregistrată la imobilizări.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că societatea verificată a încheiat cu S.C. S.R.L. contractul nr. 02.10.2003 prin care s-a convenit vânzarea, transportul și montajul de tâmplărie PVC, în valoare totală de euro, respectiv lei, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu următoarele termene de plată:

- la data semnării contractului, respectiv 02.10.2005, un avans de 50 % din valoarea acestuia, reprezentând euro, respectiv lei, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;

- în termen de 30 de zile de la semnarea contractului diferența de 50 % din valoarea acestuia.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza următoarelor facturi fiscale:

- nr. din 02.10.2003 în valoare totală de lei, cu o taxă pe valoare aferentă delei;

- nr. din 26.11.2003 în valoare totală de lei, din care TVA lei.

Organele de control au constatat că prin factura nr. din 26.11.2003 s-a facturat valoarea integrală a contractului, fără a se storna avansul acordat în baza facturii nr. din 02.10.2003, cu o taxă pe valoarea adăugată aferentă delei.

Se reține astfel că valoarea tâmplăriei PVC este de lei inclusiv taxa pe valoarea adăugată, iar valoarea facturilor emise pentru aceste bunuri este de lei inclusiv taxa pe valoarea adăugată, diferența rezultând din cauza faptului că nu a fost stornată factura pentru avansul acordat, în sumă de lei.

Potrivit **art. 68 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598 /2002

„(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3) și (4), prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, la data finalizării prestării serviciilor sau, după caz, la sfârșitul lunii în care prestarea serviciilor a fost finalizată, în funcție de natura acestora. Pentru avansurile încasate se aplică și prevederile alin. (5). [...]

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

(5) Pentru avansuri furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii sunt obligați să emită facturi fiscale în termen de 3 zile de la data încasării sumelor. Aceste prevederi se aplică și pentru lucrările imobiliare care se finalizează într-un bun imobil, pentru care antreprenorii nu au optat pentru amânarea exigibilității taxei pe valoarea adăugată la livrare. Facturile fiscale pentru avansuri se regularizează prin stornare la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii.”

Se reține că în cazul în care se încasează avansuri, la emiterea facturii fiscale finale din contravaloarea integrală a prestației se scade valoarea avansurilor, inclusiv a taxei pe valoarea adăugate aferente, întrucât pentru avansurile încasate taxa pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator.

Potrivit **art. 14 din Legea nr. 345 / 2002** privind taxa pe valoarea adăugată, „**Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.**

4) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când:

a) factura fiscală este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;

b) contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;

c) se încasează avansuri”.

Potrivit **art. 22 din Legea nr. 345 / 2002** privind taxa pe valoarea adăugată, „(1) **Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.**”

Față de cele prezentate se reține că în cazul încasării avansurilor taxa pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, respectiv este deductibilă la data acordării avansului, iar diferența de taxă pe valoarea adăugată este exigibilă, respectiv este deductibilă, la momentul efectuării și facturării prestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a dedus atât taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului acordat, cât și taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea integrală a prestației, or, așa după cum rezultă din textele de lege citate mai sus, la emiterea facturii finale și definitivarea lucrărilor societatea avea dreptul la deducere doar pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată, întrucât pentru avansul acordat deducerea a avut loc la data acordării acestuia.

Din cele prezentate se conchide că neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei este legală, motiv pentru care se va respinge contestația pentru această sumă ca neîntemeiată.

Având în vedere cele prezentate la prezentul punct urmează a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, **ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

2. Referitor la accesoriile de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar de organele de control.

În fapt, pentru neplata taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de control au calculat majorări de întârziere delei și penalități de întârziere de lei.

În drept, până la data de 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile **art. 12, 13 și 14 din Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002** privind colectarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 12

Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 13

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

Art. 14

(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a

amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. [...]"

Începând cu 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 24.06.2004 și modificată prin Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, articole care au devenit 115, 116 și 121 printr-o nouă republicare a actului normativ la data de 26.09.2005, unde se precizează:

„Art. 114

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]

Art. 115

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

Art. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru neachitarea în termen a obligațiilor bugetare, contribuabilii datorează majorări și penalități de întârziere.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul care le-a generat, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, aceasta datorează și suma de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, majorările și penalitățile de întârziere **în sumă totală de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control**, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată care a generat aceste accesorii contestația a fost respinsă, urmează a **se respinge contestația și pentru majorările și penalitățile de întârziere de lei.**

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, din care lei în anul 2003 și lei în anul 2004, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate investi cu soluționarea pe fond în condițiile în care contestația este formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală, care nu este act administrativ susceptibil de a fi contestat.

În fapt, S.C. S.R.L. contestă impozitul pe profit în sumă de lei, stabilit de organele de control prin raportul de inspecție fiscală nr..... din 09.08.2006.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că diferențele de impozit pe profit nu au fost cuprinse în decizia de impunere pe motiv că sumele respective reprezintă ajutor de stat, iar recuperarea acestuia se face prin emiterea deciziei de recuperare de către Consiliul Concurenței.

În drept, în ceea ce privește rezultatele inspecției fiscale, la art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

În ceea ce privește stabilirea impozitelor și taxelor, la art. 83 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

„(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel: [...]

a) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Potrivit **art. 84** din același act normativ,

„(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.”

Din textele de lege menționate se reține că în cazul în care baza de impunere se modifică raportul de inspecție fiscală va sta la baza emiterii deciziei de impunere, care este document ce stă la baza stabilirii impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Potrivit Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa 2 la Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală",

„a) Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 967/2005, cu modificările ulterioare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în Raportul de inspecție fiscală întocmit la finalizarea acesteia.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că prin raportul de inspecție fiscală nr..... din 09.08.2006, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.10.2003 – 31.12.2003, cheltuieli cu prestări servicii, achiziții de obiecte de inventar și de tâmplărie PVC.

În baza celor constatate, organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de lei sunt nedeductibile și au stabilit prin raportul de inspecție fiscală nr..... din 09.08.2006 un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2003 de lei.

De asemenea, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei, înregistrate de societate în anul 2004, pe motiv că nu au fost efectuate în scopul realizării veniturilor.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de control au stabilit pentru anul 2004 un impozit pe profit suplimentar de lei.

Așa după cum rezultă din actele existente la dosarul cauzei, organele de control nu au emis decizie de impunere pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în urma verificării efectuate.

În ceea ce privește posibilitatea de contestare, la art. 175 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

Potrivit art. 108 alin. (3) din același act normativ,

„(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

La **art. 179 alin 1 lit. a) din O.G. nr 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează:

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 500.000 lei (RON), se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3);”

Din analiza dispozițiilor legale citate se reține că se poate formula contestație împotriva titlului de creanță, respectiv a deciziei de impunere prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilului impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora.

Decizia de impunere emisă în condițiile arătate, constituie titlu de creanță susceptibil a fi contestat de către contribuabil în termenul prevăzut la art. 179 alin. 1 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 519 / 2005, la pct. 5.1, precizează că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

Față de textele de lege citate mai sus se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului de stat se stabilesc numai printr-o decizie de impunere, reprezentată fie printr-o declarație fiscală a contribuabilului, asimilată unei decizii de impunere sub rezerva unei verificări ulterioare, fie de o decizie de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

Astfel că, actul administrativ fiscal este numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contestatoarei. Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă și nu are natură de act administrativ fiscal, drept consecință nu este susceptibil de a fi contestat.

Potrivit pct. 13.1 litera e) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin **Ordinul nr. 519 / 2005**, contestația poate fi respinsă ca:

„e) prematur formulată, în situația în care sumele contestate nu sunt stabilite cu titlu definitiv în sarcina acestuia sau în situația în care contribuabilul contestă un act premergător care stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal.”

De asemenea, la pct. 12.9 din instrucțiunile menționate se prevede că: **„În situația în care obligațiile bugetare se stabilesc pe bază de raport de inspecție fiscală sau proces-verbal, încheiate conform art. 105 alin. (2) și art. 106 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, se va pronunța soluția de anulare a măsurilor stabilite suplimentar, urmând ca respectivele constatări să fie valorificate la emiterea actului administrativ fiscal, conform legii.”**

Având în vedere cele prezentate mai sus, urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. S.R.L. privind impozitul pe profit, ca prematur formulată, și anularea raportului de inspecție fiscală nr.** din 09.08.2006 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei, organele de inspecție fiscală urmând a proceda conform celor prezentate în prezenta decizie și prevederilor legale aplicabile speței.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor, art. 14, 22, 24 și 68 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 60 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598/2002, art. 145 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, art. 12, 13 și 14 din Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, art. 64, 83, 84, 107, 108, 114, 115 și 120, 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, pct. 5.1, 12.9 și 13.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 519 / 2005, coroborate cu art. 186 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

- **Respingerea** contestației formulată de **S.C. S.R.L. pentru suma totală de lei**, reprezentând: lei T.V.A.,lei majorări de întârziere și lei penalități de întârziere, aferente taxei pe valoarea adăugată, **ca neîntemeiată și nesusținută cu documente;**

- **Respingerea** contestația formulată de **S.C. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de lei, ca prematur formulată, și anularea raportului de inspecție fiscală nr.** din 09.08.2006 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei, organele de inspecție fiscală urmând a

proceda conform celor prezentate în prezenta decizie și prevederilor legale aplicabile speței.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.