

ROMANIA  
CURTEA DE APEL GALATI  
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL  
DECIZIA CIVILĂ NR.2188/2012

Ședința publică de la [REDACTED] 2012

Completul compus din:

PREȘEDINTE [REDACTED]

Judecător [REDACTED]

Judecător [REDACTED]

Grefier [REDACTED]

Pentru astăzi fiind amânată soluționarea recursului declarat de reclamanta SC [REDACTED] SRL, cu sediul în Brăila, str. [REDACTED] nr. [REDACTED] împotriva sentinței nr.2606/[REDACTED]2011 pronunțată de Tribunalul Brăila în dosarul nr. [REDACTED]/2010.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din [REDACTED]2012 care s-au consemnat în încheierea din aceeași zi, când instanța având nevoie de timp pentru deliberare, a amânat soluționarea cauzei la data de [REDACTED]2012.

Curtea:

Asupra recursului civil de față.

Examinând actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată la Tribunalul Brăila sub nr. [REDACTED]/2010 petenta SC [REDACTED] SRL a formulat contestație împotriva deciziei nr. [REDACTED] 2010 precum și împotriva deciziei nr. [REDACTED] 2010 solicitând anularea în parte a acesteia în ceea ce privește punctul 1 respectiv menținerea dispozițiilor obligatorii stabilite prin dispoziția nr. [REDACTED].2010.

În motivarea contestației petenta a arătat că în perioada 01.09.2010-14.09.2010 intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice a efectuat un control general la societate în urma căruia a fost întocmit raportul de inspecție fiscală nr. [REDACTED] în baza căruia au fost emise cele două decizii ce fac obiectul contestației.

Susține petenta că organele fiscale au calculat un debit suplimentar și un impozit pe profit suplimentar în sumă de [REDACTED] lei rezultat în urma neînregistrării în contabilitate a unor venituri din prestări servicii.

Contestatoarea a precizat că nu a înregistrat la venituri sumele respective întrucât nu a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea materialelor respective.

Petenta consideră că a înregistrat în mod corect în contul de venituri în luna [REDACTED] 2007 factura nr. [REDACTED]2007 în sumă de [REDACTED] lei, iar factura nr. [REDACTED]2007 în luna [REDACTED] întrucât pentru realizarea acestor venituri societatea a efectuat cheltuielile ulterior datei facturării. A arătat petenta SC [REDACTED] SRL că similar pentru anul 2009 în luna [REDACTED] societatea nu a înregistrat la venituri suma de [REDACTED] lei aferentă facturilor [REDACTED] și [REDACTED] din [REDACTED]

2007 deoarece cheltuielile necesare efectuării lucrării respective au fost efectuate în luna 2010.

În privința stabilirii unor accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei petenta susține că a înregistrat în luna 2008 TVA-ul deductibil aferent facturii nr. 2008 în sumă de lei, factură ce a fost stornată de societatea emitentă SC SRL prin factura nr. 2009, Astfel, consideră că în mod greșit organul fiscal a considerat nedeductibil TVA-ul aferent acestei facturi calculându-se majorări de întârziere.

Prin întâmpinarea depusă în termen legal intimată Direcția Generală a Finanțelor Publice Brăila a solicitat respingerea ca nefondată a contestației arătând că emiterea actelor administrativ-fiscale atacate s-a făcut cu respectarea dispozițiilor OG 92/2003.

A precizat intimată că petenta nu a înregistrat ca venituri sumele rezultate din facturile fiscale susmenționate însă nu a înregistrat nici pe cheltuieli contravaloarea materialelor necesare lucrării respective deși acestea trebuiau reflectate în contabilitate la valoarea de înregistrate a materialelor.

A mai învederat intimată că în speță au fost aplicabile prevederile art. 152 alin.4 pct. 209 alin.1 li ale pct. 205 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 1 din H.G. 273/1994 pentru aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente și ale art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1992 republicată.

Intimată a precizat că potrivit prevederilor art. 134 din Legea 571/2003 prestările de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise rapoarte de lucru la data acceptării acestora de către beneficiari iar petenta are situații de lucrări acceptate de către beneficiari.

În cauză s-a administrat proba cu înscrisuri.

Prin sentința nr. 2606/2011 pronunțată în cauză de tribunalul Brăila s-a respins contestația ce nefondată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut, în fapt și în drept, următoarele:

În perioada 01.09.2010 – 14.09.2010 intimată Direcția Generală a Finanțelor Publice Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală a efectuat un control fiscal general la societatea SC SRL, petenta din prezenta cauză.

În urma acestui control a fost întocmit raportul de inspecție fiscală 2010 în baza căruia au fost emise dispoziția de măsuri nr. 2010 și deciziile nr. 2010 și decizia 2010.

Prin dispozitivul Deciziei nr. 400/2010 s-a decis respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată pentru suma de lei din care lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și lei reprezentând majorări de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit înscrisă în Decizia de impunere nr. 2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală precum și respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente

VA  
majoră.

ale p  
conta  
ulteri  
recep  
conta  
în so  
înreg  
nici p  
acest  
mater  
că în  
au înt

36582  
pentru  
680/2  
recept  
proce  
9306/  
închei

rezult  
acesto  
venitu  
finaliz

efectu  
facturi  
lunile

nici m  
servici  
după  
benefic

privinc  
servici  
data a  
societa  
facturil

TVA și la pct. 3 admiterea contestației pentru suma de [redacted] lei cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilite pentru anul 2007.

În speță au fost aplicabile dispozițiile art. 152 alin.4 pct.209 al.1 și ale pct. 215 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu modificările și completările ulterioare ale art. 1 din H.G. 273/1994 privind aprobarea regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente, ale art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare, are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei motivația reclamantei potrivit căreia nu a înregistrat la venituri sumele din facturile fiscale emise întrucât nu a înregistrat nici pe cheltuieli contravaloarea materialelor necesare lucrării respective, deoarece aceste cheltuieli trebuiau reflectate în contabilitate, la valoarea de înregistrare a materialelor, pe măsură ce erau date în consum. Ori, în speță, s-a constatat faptul că în majoritatea cazurilor, facturile fiscale au fost emise în aceeași lună în care s-au întocmit și procesele verbale de recepție a lucrărilor.

Astfel, din procesul verbal de cercetare la fața locului nr. [redacted] 2010 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală a reținut faptul că pentru factura fiscală [redacted] 2007 exista procesul-verbal de recepție nr. [redacted] 2007, pentru factura fiscală nr. [redacted] 2007 exista procesul verbal de recepție nr. [redacted] 2007, pentru factura fiscală nr. [redacted] 2008 exista procesul-verbal de recepție nr. [redacted] 2008, pentru facturile fiscale nr. [redacted] 2009 și nr. [redacted] 2009 existau procesele verbale de recepție încheiate în luna decembrie 2009.

Procesele verbale de recepție atestă finalizarea lucrărilor executate, rezultă că materialele folosite au fost dat în consum iar cheltuielile aferente acestora au fost înregistrate în evidența contabilă la acel moment. Prin urmare și veniturile aferente facturilor fiscale emise trebuiau înregistrate la momentul finalizării prestărilor de servicii.

Mai mult, se reține și faptul că societatea comercială nu are cum să efectueze cheltuielile și să dea în consum materialele ulterior datelor înscrise în facturile fiscale, atât timp cât lucrările au fost finalizate și predate beneficiarilor în lunile în care s-au emis facturile fiscale.

S-a constatat că nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei nici motivația potrivit căreia nu a înregistrat la venituri sumele din prestările de servicii facturate întrucât a efectuat cheltuielile ulterior datei facturii, deoarece după cum s-a menționat societatea comercială a emis facturi fiscale către beneficiari, iar exigibilitatea TVA intervine la data emiterii facturii fiscale.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 134/1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prestările de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise rapoarte de lucru, la data acceptării acestora de către beneficiari, ori, în speță s-a constatat faptul că societatea comercială are situații de lucrări acceptate de beneficiari la data emiterii facturii fiscale.

Privind constatarea deducerii nejustificate a TVA înscrisă în facturile fiscale de avans, în perioada [redacted] 2008 - [redacted] 2009, care au avut drept consecință stabilirea în sarcina societății comerciale a majorărilor de întârziere, sunt aplicabile prevederile art. 145 al.1 și art. 134/2 al.2 lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, agenții economici au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor doar dacă acestea au fost plătite. De altfel, însăși din definiția avansurilor reiese faptul că acestea reprezintă, din punctul de vedere fiscal, plata integrală sau parțială a contravalorii serviciilor efectuate înainte de data prestării acestora.

Ori, în speță, s-a constatat faptul că SC [redacted] SRL Brăila deși a primit facturi fiscale de avans, aceasta nu le-a achitat, motiv pentru care, organul de inspecție fiscală în mod corect și legal nu a acordat dreptul de deducere a taxei înscrisă în aceste documente contabile. Mai mult, s-a constatat, după cum susține și societatea comercială, că facturile fiscale au și fost stornate ulterior de către furnizorii emitenți.

În ceea ce privește TVA în sumă de [redacted] lei aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, se precizează că la solicitarea DGFP Județul Brăila de a prezenta motivele de fapt și de drept care au stat la baza acțiunii referitoare la majorările de întârziere calculate pentru TVA în sumă de [redacted] lei aferentă veniturilor din închirierea unui spațiu comercial, societatea a menționat că nu contestă această sumă.

Împotriva susmenționatei hotărâri, în termen legal, a declarat recurs reclamanta SC [redacted] SRL, criticând-o, în esență, sub următoarele aspecte:

Contestația are ca obiect în urma modificării pretențiilor, rezultatul obținut în urma aspectelor reținute impozit pe profit suplimentar în suma de [redacted] lei.

Organele de control au stabilit diferențe de impozit pe profit ca urmare a luării în considerare numai a existenței unei facturi fiscale emise în baza căreia S.C. [redacted] SRL urma să efectueze lucrări ( să înregistreze cheltuieli pentru realizarea venitului respectiv ). Societatea nu a înregistrat la venituri sumele respective întrucât nu a înregistrat nici pe cheltuieli contravaloarea materialelor necesare lucrării respective deoarece nu a consumat aceste materiale la data emiterii facturii ci ulterior conform documentelor justificative ( bonuri de consum, ordine de deplasare a salariaților, cazare în zona lucrării pentru salariați ). Factura emisă fără a fi însoțită de către cheltuiala necesara realizării lucrării se considera un venit în avans și nu se impozitează. Conform Codului Fiscal și a normelor de aplicare HGR 44/2004 modificata art.19 "profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri". Din moment ce societatea nu a înregistrat cheltuieli aferente perioadei pentru lucrarea respectiva în consecință nu a considerat nici venitul aferent pentru a stabili profitul și a-l impozita conform Codului fiscal. Menționează că organul de control a făcut referire la prevederile din Ordinul 1752/2005 , neluând în considerare din același ordin și prevederile privind Principiului independenței: "Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile

aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli".

1. Pentru 2007, în luna [redacted] 2007 societatea nu a înregistrat pe venituri din prestări de servicii, respectiv venituri din livrări de bunuri suma totală [redacted] lei înscrisă în factura [redacted] 2007 având o valoare de [redacted] lei și factura [redacted] 2007 în suma de [redacted] lei deoarece:

- pentru factura [redacted] 2007 cheltuielile au fost înregistrate în [redacted] 2007 conform Bonului de consum [redacted] având suma de [redacted] lei
- pentru factura [redacted] 2007 cheltuielile au fost înregistrate în [redacted] 2007 conform Bonului de consum [redacted] 2007 având suma de [redacted] lei.

Consideră că societatea a înregistrat corect în contul de venituri în luna [redacted] 2007 pentru factura [redacted] 2007 în suma de [redacted] lei și în luna [redacted] pentru factura [redacted] 2007 întrucât pentru realizarea acestor venituri societatea a efectuat cheltuielile ulterior datei facturii, respectiv în [redacted] și [redacted].

2. Pentru 2009, în luna [redacted] societatea nu a înregistrat pe venituri din exploatare suma totală de [redacted] lei aferentă facturilor [redacted] și [redacted] din [redacted] 2009 deoarece cheltuielile necesare efectuării lucrării respective au fost efectuate în luna [redacted] 2010. Este situația cea mai clară de aplicare a reglementărilor contabile care prevăd aplicarea principiului independenței exercițiilor, respectiv dacă o cheltuială sau venit nu aparține exercițiului trebuie înregistrată ca venit sau cheltuială în exercițiul căruia îi aparține. Dacă se analizează corecția stabilită de organul de control se observă că în 2009 se determina un rezultat al exercițiului mai mare decât ar trebui deoarece se ia în considerare numai venitul din lucrările care urmau să fie prestate fără a se lua în considerare și cheltuielile necesare efectuării lucrărilor. Dacă agentul economic ar fi procedat astfel încâlca prevederile Ord. 1752/2005 și ar fi înregistrat un rezultat contabil mai mare cu [redacted] lei care ar fi putut fi repartizat ca dividende pentru asociați. În acest fel s-ar fi denaturant rezultatul exercițiului, ar fi fost întocmite situații financiare incorecte și ar fi putut fi repartizate dividende asociaților nereale în detrimentul societății.

Accesoriile calculate de organul de control sunt nelegale.

În privința constatărilor de la taxa pe valoare adăugată acestea se referă la stabilirea unor accesorii în valoare de [redacted] lei aferente taxei pe valoare adăugată în

sumă de [redacted] lei.

Societatea [redacted] SRL a înregistrat în [redacted] 2008 TVA deductibil aferent facturii nr. [redacted] 2008 în sumă de [redacted] lei emisă de către SC [redacted] SRL. În luna [redacted] [redacted] SRL stornează factura nr. [redacted] prin factura [redacted] 2009. Organul fiscal a considerat nedeductibil TVA-ul aferent facturii [redacted] în luna [redacted] 2008 și trebuia considerat deductibil în [redacted] 2008 și storno în [redacted] 2009 conform facturii [redacted]. Aferent perioadei [redacted] 2008- [redacted] 2009 societății i s-au calculat majorări de întârziere în sumă de [redacted] lei nelegale.

Societatea [redacted] SRL a înregistrat în [redacted] 2009 TVA deductibil aferent facturii nr. [redacted] 2009 în sumă de [redacted] lei emisă de către [redacted] SRL. În luna [redacted] 2009 [redacted] SRL stornează factura nr. [redacted] prin factura [redacted] 2009 ( storno TVA deductibil [redacted] lei) și factura [redacted] 2009 ( storno TVA deductibil [redacted] lei). Organul fiscal a considerat nedeductibil TVA-ul aferent facturii [redacted] în luna [redacted] 2009 și trebuia considerat deductibil în [redacted] 2009 și storno în luna [redacted] 2009 și respectiv în luna [redacted] 2009. Aferent perioadei octombrie 2009-noiembrie 2009 societății i s-au calculat majorări de întârziere nelegale în sumă de [redacted] lei pentru TVA în sumă de [redacted] lei.

Societatea justifică ca fiind nelegală stabilirea diferenței de impozit pe profit în sumă de [redacted] lei deoarece venitul nu a fost realizat la momentul emiterii facturilor, ci la momentul efectuării cheltuielilor aferente acestor venituri. AFP Brăila nu a prezentat decât că există facturi emise, ceea ce din punctul lor de vedere înseamnă că este un venit realizat. Mai mult, o abordare ca cea a reprezentanților AFP încalcă principiile contabilității și nu respectă nici prevederea art.19 din cod fiscal.

La calculul majorărilor de întârziere aferente TVA organul de control a greșit deoarece a calculat pentru o perioadă mai mare , rezultând o diferență totală de [redacted] lei, suma de [redacted] lei calculate în plus pentru perioada decembrie 2008-februarie 2009 și [redacted] lei pentru perioada octombrie 2009-noiembrie 2009.

Instanța de fond a preluat concluziile intimatului Direcția Finanțelor Publice Brăila hotărând respingerea contestației. Instanța face referire la procese verbale de recepție întocmite în luna în care au fost emise facturile înregistrate în venituri în avans deoarece chiar dacă s-a procedat numai în documente la recepția lucrărilor conform documentelor lucrările nu erau finalizate. Instanța nu a ținut cont de toate documentele depuse la dosar în copie care atestă efectuarea de deplasări a personalului ( cazare, diurna ), consumuri efectuate de materiale pentru realizarea lucrărilor ci doar s-a limitat la a lua în considerare Procesele verbale care nu au o putere de justificare a unor operațiuni economice mai mare decât a documentelor precum deconturi de deplasare, facturi de cazare, pontaj cu diurna pentru personal, etc. Toate aceste cheltuieli efectuate ulterior emiterii facturii nu au în contrapartidă un venit deoarece organul de control l-a luat în considerare într-un

alt exercițiu financiar.

Intimata-pârâtă, DGFP Brăila a formulat întâmpinare la motivele de recurs, solicitând, în esență, menținerea sentinței pronunțate de judecătorul fondului.

**Recursul de față este nefondat, pentru cele ce se vor arăta în continuare:**

Astfel cum au reținut și organele de control fiscal, reclamanta nu poate beneficia de facilitatea deducerii TVA pentru facturile în discuție, deoarece ea însăși nu s-a conformat obligațiilor legale prealabile solicitării deducerii TVA.

Astfel, SC [REDACTED] SRL nu a înregistrat cheltuielile necesare lucrărilor la momentul efectuării acestora, ci după data recepției lucrărilor. Dacă procesele verbale de recepția atestă finalizarea lucrărilor, materialele folosite și cheltuielile efectuate în acest sens trebuiau înregistrate la data achiziției, respectiv la data efectuării. La data finalizării lucrărilor puteau fi înregistrate doar veniturile, astfel cum a reținut, de altfel, și judecătorul fondului.

Așa fiind, nu se poate reține critica recurentei potrivit căreia nu s-a putut înregistra la venituri sumele din prestările de servicii facturate întrucât a efectuat cheltuielile ulterior datei facturii, de vreme ce reclamanta a emis deja facturile către beneficiari, iar exigibilitatea TVA intervine la data emiterii facturii fiscale.

În privința deducerii nejustificate a TVA aferent perioadei decembrie 2008 - octombrie 2009 ce a atras calcularea majorărilor de întârziere contestate, se constată că, în mod corect s-a reținut de către intimată faptul că reclamanta ar fi fost îndreptățită la plata TVA aferentă avansurilor doar dacă acestea ar fi fost plătite. Or, în speță, s-a constatat stornarea facturilor invocate de către reclamantă, nefiind, deci, vorba de o plată efectivă (parțială sau totală a contravalorii serviciilor efectuate înainte de data prestării acestora).

În raport de motivele arătate mai sus, curte apreciază că soluția criticată de recurentă este una legală și temeinică, la adăpostul oricăror critici, ceea ce impune menținerea sa și în raport de art. 304/1 C.proc. civ., așa încât urmează a respinge recursul de față, ca nefondat, conform art. 312 alin. 1 C.proc. civ.

PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:

Respinge ca nefondat recursul declarat de reclamanta SC [REDACTED] SRL, cu sediul în Brăila, str. [REDACTED], nr. [REDACTED] împotriva sentinței nr.2606/[REDACTED].2011 pronunțată de Tribunalul Brăila în dosarul nr. [REDACTED] 2010.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică de la [REDACTED] 2012

Președinte,

Judecător,

Judecător,

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]