



DECIZIA nr. 316/2012/24.01.2013
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. S.R.L.
înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de către S.C. S.R.L., str., nr., ap., jud. Mureș, cod unic de înregistrare RO....., asupra contestației înregistrată sub nr., completată prin Adresa înregistrată sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS, comunicate petentei la data de potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei. Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A). Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. sub nr., petenta solicită anularea deciziei de impunere și exonerarea societății de la plata sumelor stabilite suplimentar pentru motivele expuse în continuare:

- Decizia de impunere nr. F-MS ...din data de 26.04.2012 este nelegală și netemeinică, fiind emisă cu încălcarea prevederilor legale în materie, cu nerespectarea drepturilor contribuabilului și prin interpretarea eronată a stării de fapt;
- societatea a ținut în mod corect evidența contabilă și a respectat prevederile legale referitoare la impozitele și taxele datorate;
- facturile emise de societate pentru lucrările de reabilitare termică au fost

emise conform prevederilor legale, respectiv după semnarea proceselor verbale de recepție a lucrărilor;

- cu privire la factura emisă de S.C. S.R.L. petenta menționează că societatea verificată nu avea obligația de a verifica situația fiscală a acestei unități, deoarece, în condițiile în care această societate a emis facturi cu TVA S.C.S.R.L. nu avea căderea și competența de a verifica corectitudinea acestei stări de fapt. În opinia petentei societatea emitentă trebuia trasă la răspundere întrucât a încasat nelegal TVA în numele statului, inducând societatea beneficiară în eroare;

- profitul plătit de societate în fiecare an este cel care a rezultat din evidențele contabile;

- petenta consideră că în cuprinsul deciziei de impunere nu se arată clar și concret cum și de unde s-a tras concluzia că societatea nu a declarat și plătit impozitul pe profit datorat.

Pentru considerentele redată anterior petenta consideră că decizia de impunere este netemeinică și se impune anularea acesteia.

Prin Adresa nr. se aduc unele completări la contestația depusă inițial, și anume:

1. Față de imputarea TVA aferentă facturii emise de către S.C. S.R.L.

Petenta subliniază faptul că societatea verificată a procedat cu bună credință și a respectat toate prevederile legale impuse de lege, considerând că verificarea situației de plătitor de TVA a societății emitente a facturii nu reprezintă o obligație a sa, imputarea stării de fapt trebuind să fie făcută unității care a facturat cu TVA deși nu avea această calitate.

De asemenea, petenta menționează: „... în cuprinsul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală nu se indică nici un text de lege din care să rezulte obligația noastră de a verifica situația furnizorilor noștri sub aspectul TVA”.

Având în vedere aceste aspecte, petenta invocă din nou faptul că decizia de impunere este nemotivată în drept.

2. Față de data emiterii facturilor pentru lucrările de construcții

Petenta consideră că în mod greșit s-a reținut în cuprinsul deciziei că societatea avea obligația emiterii facturii până în data de 15 a lunii următoare celei în care au fost prestate serviciile, întrucât, contractul încheiat cu beneficiarii prevedea că: „... plata lucrărilor urma să se facă la finalizarea acestora și după predarea lucrărilor”, iar Codul fiscal prevede că, pentru lucrările de construcții facturile se emit după semnarea procesului verbal de recepție, la terminarea lucrărilor.

3. Față de stabilirea de taxe și impozite suplimentare

Petenta precizează că reținerile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea nu a înregistrat venituri și/sau a calculat eronat impozitul pe profit nu sunt motivate în fapt. În opinia petentei în actele atacate nu se arată de unde s-a tras această concluzie și nici cum s-au stabilit diferențele de taxe și impozite, concluzionând că în aceste condiții decizia de impunere este nemotivată în fapt și, ca atare, decizia atacată este nelegală, netemeinică, nemotivată, deci anulabilă.

B). Fata de aspectele contestate se reține că în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. S.R.L., având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând

impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS și Decizia de impunere nr. F-MS privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în cuprinsul cărora au fost redate următoarele constatări:

1). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 1) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2011, conform registrului de evidență fiscală (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală) și a declarațiilor privind impozitul pe profit anual (formular cod 101), contribuabilul a calculat și a declarat în mod eronat, în anumite perioade, profitul impozabil și impozitul pe profit aferent. Urmare recalculării profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între sumele evidențiate în contabilitate, în Registrul de evidență fiscală și cele declarate de contribuabil la organul fiscal teritorial, stabilind suplimentar impozit pe profit în cuantum de lei (..... lei pentru anul 2009 + lei pentru perioada ian. - sept. 2010 + lei pentru perioada oct. – dec . 2010).

2). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 2) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1 din raportul de inspecție fiscală

Cu ocazia controlului efectuat de Garda Financiară la data de s-a constatat faptul că societatea a efectuat lucrări de izolare termică a blocului de locuințe situat în mun., str.i, nr., în baza contractelor încheiate la data de cu locatari ai blocului (prezentate în anexa nr. 3 la Procesul-verbal încheiat de Garda Financiară). Potrivit explicațiilor scrise date comisarilor Gărzii Financiare de către administratorul societății (anexa nr. 1 la Procesul-verbal nr.), lucrările au fost finalizate în cursul lunii noiembrie 2011, iar facturarea acestor lucrări a fost făcută cu întârziere doar în luna decembrie 2011 și februarie 2012.

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea avea obligația de a factura contravaloarea lucrărilor prestate și implicit de a înregistra toate veniturile obținute urmare prestării serviciilor de reabilitare termică prestate la blocul de locuințe, în trimestrul IV 2011 (respectiv în luna decembrie 2011).

Întrucât o parte din venituri au fost înregistrate doar în luna februarie 2012, organele de inspecție fiscală au stabilind suplimentar impozit pe profit pentru trimestrul IV 2011 în sumă de lei.

Pentru impozitul pe profit suplimentar stabilit (..... lei), la control s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturarea cu întârziere a lucrărilor prestate are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, fiind invocate în acest sens prevederilor art. 155 alin. (1) și ale art. art. 134¹, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Întrucât perioada de raportare a TVA pentru S.C. S.R.L. este trimestrul, la control s-a constatat că societatea a facturat și colectat cu întârziere, în luna februarie

2012, TVA în sumă de lei, prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma delei aferent trim. IV 2011, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 2) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în suma de lei (..... lei - lei) ca diferența dintre TVA înregistrată în evidența contabilă în perioada supusă verificării, respectiv în jurnalele de TVA și cea declarată la organul fiscal teritorial (anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală).

4). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 3) din raportul de inspecție fiscală

În luna decembrie 2008, în baza facturii nr. emisă de S.C. S.R.L. (anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală) în valoare de lei, societatea a dedus TVA în sumă de lei.

Întrucât, potrivit informațiilor obținute din dosarul fiscal, societatea emitentă a facturii este neplătitoare de TVA, factura în cauză neconținând rubrică pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată facturate, la control, suma de lei dedusă fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, a fost stabilită suplimentar de plată.

Pentru deficiențele prezentate la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1, 2 și 3 organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de lei (... lei + ... lei + lei) și majorări de întârziere/dobânzi aferente în cuantum de lei, în baza prevederile art. 119 și ale art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

C. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 1) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală au reconstituit calculul profitului impozabil înregistrat în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2011 și a impozitului pe profit aferent, conform prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 12 din Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada supusă verificării, conform registrului de evidență fiscală (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală) și a declarațiilor privind impozitul pe profit anual (formular cod 101), contribuabilul a calculat și a declarat în mod eronat, în anumite perioade, profitul impozabil și impozitul pe profit aferent. Urmare recalculării

profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între sumele evidențiate în contabilitate, în Registrul de evidență fiscală și cele declarate de contribuabil la organul fiscal teritorial, astfel:

Pentru anul fiscal 2009

În trim. I 2009 societatea a evidențiat profit impozabil în sumă de 31.048 lei aferent căruia datorează impozit pe profit în sumă de lei (..... lei x 16%), iar în Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (formular cod 100) depusă la organul fiscal teritorial pentru aceeași perioadă S.C. S.R.L. a declarat impozit pe profit datorat în sumă de lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit nedeclarată la nivelul trim. I 2009 în valoare de lei (..... lei impozit datorat –lei impozit declarat).

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că potrivit prevederilor art. 18 alin. (2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează impozit minim în sumă de lei/an, respectivlei pentru trim. II 2009, iar în Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (formular cod 100) depusă la organul fiscal teritorial pentru trim. II 2009 S.C. S.R.L. a declarat impozit minim datorat în sumă de lei, rezultă astfel o diferență de impozit pe profit declarat în plus pentru trim. II 2009 în sumă de lei (..... lei impozit minim datorat – lei impozit minim declarat).

Urmare celor prezentate anterior, la control, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2009 în sumă de lei (..... lei, impozit pe profit nedeclarat pentru trim. I 2009 – 1.066 lei, impozit pe profit declarat în plus pentru trim. II 2009).

Pentru perioada fiscală ian. - sept. 2010

Potrivit evidențelor contabile și fiscale, puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în trim. II 2010 societatea datorează impozit pe profit în sumă de 1.429 lei, iar în Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (formular cod 100) depusă la organul fiscal teritorial pentru aceeași perioadă S.C. S.R.L. a declarat impozit pe profit datorat în sumă de lei – impozit minim, organele de inspecție fiscală stabilind o diferență de impozit pe profit suplimentar de plată aferent trim. II 2010 în sumă de lei (..... lei impozit pe profit datorat – lei impozit pe profit declarat).

Pentru perioada fiscală oct. - dec. 2010

În trim. IV 2010 societatea a evidențiat profit impozabil în sumă de lei aferent căruia datorează impozit pe profit de lei (..... lei x 16%), iar în Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (formular cod 100) depusă la organul fiscal teritorial pentru aceeași perioadă S.C. S.R.L. a declarat impozit pe profit datorat în sumă de lei, diferența stabilită cu ocazia controlului fiind delei (..... lei impozit datorat – lei impozit declarat) și reprezintă impozit pe profit nedeclarat la nivelul trim. IV 2010.

Având în vedere cele prezentate, cu ocazia controlului a fost stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de lei (..... lei pentru anul 2009 + lei pentru perioada ian. - sept. 2010 + lei pentru perioada oct. – dec. 2010) - anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la constatarea redată anterior, în contestația formulată petenta

consideră că în cuprinsul deciziei de impunere nu se arată clar și concret cum și de unde s-a tras concluzia că societatea nu a declarat și plătit impozitul pe profit datorat.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare ”.

- art. 18 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ (2) Contribuabilii, cu excepția celor prevăzuți la alin. (1), la art. 13 lit. c) - e), art. 15 și 38, în cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale corespunzătoare, prevăzute la alin. (3), sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.

(3) Pentru aplicarea prevederilor alin. (2), sumele corespunzătoare impozitului minim, stabilite în funcție de veniturile totale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, sunt următoarele:

- pct. 12 din Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal ”.

- Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 80/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", potrivit căruia:

„ Anexa nr. 2 INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", cod 14.13.01.01/a

I. Depunerea declarației: Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se completează și se depune de plătitorii de impozite, taxe și contribuții cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligațiile de plată la bugetul general consolidat cuprinse în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat...

1. Pentru impozitul pe profit (pozițiile 2 - 4 din nomenclator), formularul se completează trimestrial, de plătitorii de impozit pe profit, astfel:

Rândul 1 "Suma datorată": se înscrie suma reprezentând impozit pe profit datorat pentru perioada de raportare, calculată ca diferență între impozitul pe profit datorat cumulativ de la începutul anului la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul pe profit datorat cumulativ de la începutul anului la sfârșitul perioadei precedente celei

de raportare, în situația în care pe cumulată, în perioada de raportare, s-a înregistrat profit impozabil.

Rândul 3 "Suma de plată": se va înscrie suma de la rândul 1.

În situația în care, în perioada de raportare, s-a înregistrat pierdere fiscală sau scăderea profitului impozabil, la rândurile 1 și 3 din formular se va înscrie cifra 0 (zero)...”.

- art. 82 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

„ (3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate societatea avea obligația completării corecte a informațiilor cerute de formularul cod 100 prin care se declară impozitul pe profit datorat pentru fiecare perioadă fiscală în parte, în concordanță cu datele existente în evidența contabilă.

Așa după cum au menționat organele de inspecție fiscală în actele atacate între obligațiile fiscale declarate de contribuabil la organul fiscal teritorial, în unele perioade, și obligațiile rezultate din evidența contabilă și registrul de evidență fiscală au existat diferențe în sensul că în unele perioade societatea a declarat un impozit pe profit mai mic decât cel datorat iar în alte perioade impozitul declarat a fost mai mare decât cel datorat, aceasta, ca urmare a calculării eronate a obligației de plată (impozit pe profit). Astfel, ca urmare a refacerii calculelor pentru perioada ianuarie 2008 – decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit nedeclarat, care se constituie în obligație suplimentară de plată, în cuantum de lei.

Deși, în contestația formulată, petenta susține că în cuprinsul deciziei de impunere nu se arată clar și concret cum și de unde s-a tras concluzia că societatea nu a declarat și plătit impozitul pe profit datorat, se reține că în actele atacate organele de inspecție fac trimitere Registrul de evidență fiscală prezentat în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală care cuprinde datele contabile pe baza cărora, prin aplicarea regulilor de calcul a profitului impozabil din punct de vedere fiscal și a impozitului pe profit aferent, rezultă că obligația de plată datorată de contribuabil nu corespunde în toate cazurile cu obligația declarată prin formularul cod 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat" și la anexa nr. 5 care cuprinde situația detaliată privind calculele efectuate, anexele în cauză fiind parte integrantă a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MD, aceste documente fiind comunicate societății verificate odată cu raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere.

Cu toate că petenta nu este de acord cu reținerile organelor de inspecție fiscală, în contestația formulată nu aduce argumente de fapt și de drept care să-i susțină afirmațiile referitoare la netemeinicia deciziei de impunere.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și constatările redată în actele atacate, se reține ca în speță, impozitul pe profit în sumă de lei nu a fost declarat

la organul fiscal teritorial pentru perioada ianuarie 2008 – decembrie 2011, iar petenta, nici la control și nici în susținerea contestației, nu a prezentat documente justificative care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt prezentată. În condițiile date, în mod legal, organele de control au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

2). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 2) și Cap. III „ Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1 din raportul de inspecție fiscală

În fapt, cu ocazia controlului efectuat de Garda Financiară la data de 09.01.2012 s-a constatat faptul că S.C. S.R.L. a efectuat lucrări de izolare termică a blocului de locuințe situat în mun., str., nr., în baza contractelor încheiate la data de 23.08.2011 cu locatari ai blocului (prezentate în anexa nr. 3 la PV încheiat de Garda Financiară). Potrivit explicațiilor scrise date comisarilor Gărzii Financiare de către administratorul societății (anexa nr. 1 la P.V. nr.), lucrările au fost finalizate în cursul lunii noiembrie 2011.

Până la data controlului efectuat de Garda Financiară (09.01.2012), S.C. S.R.L. nu a emis facturi pentru prestările de servicii constând în lucrări de reabilitare termică a locuințelor, finalizate în cursul lunii noiembrie 2011.

Cu ocazia efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat faptul că, ulterior controlului Gărzii Financiare, societatea a emis și înregistrat facturi pentru lucrările de reabilitare termică a blocului de locuințe situat în, str., nr., astfel:

- în luna decembrie 2011 în valoare de lei, cu TVA colectată în sumă de lei (anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală);

- în luna februarie 2012 în valoare de lei, cu TVA colectată în sumă de lei (anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului societății referitoare la situația de fapt prezentată, iar acesta, în nota explicativă susține faptul că facturile au fost emise cu întârziere din eroare.

În condițiile date, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea avea obligația de a factura contravaloarea serviciilor prestate și implicit de a înregistra în trimestrul IV 2011 (respectiv în luna decembrie 2011) toate veniturile obținute urmare prestării serviciilor de reabilitare termică prestate la blocul de locuințe situat în, str., nr., având în vedere că lucrările au fost finalizate în luna noiembrie 2011.

Societatea a facturat și înregistrat cu întârziere suma de lei (în luna februarie 2012), încălcând prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent trim. IV 2011 și implicit la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei (..... lei x 16%).

Având în vedere cele prezentate la pct. 1 și 2 din Cap. III „Impozit pe profit” din raportul de inspecție fiscală, cu ocazia controlului a fost stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de lei (..... lei + lei) și au fost calculate majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturarea cu întârziere a lucrărilor prestate (în luna februarie 2012 și nu în luna decembrie 2011) are influență și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, fiind invocate în acest sens prevederile art. 155 alin. (1) și ale art. art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Întrucât perioada de raportate a TVA pentru S.C. S.R.L. este trimestrul, la control s-a constatat că societatea a facturat și colectat cu întârziere, TVA în sumă de, prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma de lei aferent trim. IV 2011, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Cu referire la constatarea redată mai sus, în contestație, petenta menționează că facturile emise de societate pentru lucrările de reabilitare termică au fost emise conform prevederilor legale, respectiv după semnarea proceselor verbale de recepție a lucrărilor.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

- art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ (1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform [art. 141](#) alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă...”

- art. 134 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

- art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

„ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol” ... ”.

Potrivit celor reținute de organele de inspecție fiscală în actele întocmite, reprezentantul contribuabilului a declarat în nota explicativă dată cu ocazia controlului faptul că lucrările de reabilitare termică la blocul de locuințe situat în, str., nr., au fost finalizate în luna noiembrie 2011. În situația dată, având în vedere prevederile legale anterior citate unitatea avea obligația emiterii facturii pentru serviciile prestate cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator. Așa cum s-a stabilit prin actele normative de reglementare în materie pentru servicii faptul generator intervine la data prestării acestora, în situația analizată prestarea având loc până în luna noiembrie 2011 astfel că facturarea trebuia făcută până la data de 15.12.2011.

Emiterea facturii în condițiile prevăzute de lege - în luna decembrie 2011 - genera înregistrarea de venituri în trimestrul IV 2011 cu implicațiile fiscale ce decurg din aceasta – impozit pe profit - și colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât, o parte a serviciilor în cauză a fost facturată doar în luna februarie 2012, societatea nu a respectat prevederile legale redată anterior astfel că organele de inspecție fiscală au calculat implicațiile fiscale ale acestei stări de fapt și au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată aferente lunii decembrie 2011 constând în impozit pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei.

Cu toate că petenta nu este de acord cu reținerile organelor de inspecție fiscală, în contestația formulată nu aduce argumente de fapt și de drept care să-i argumenteze susținerea referitoare la netemeinicia deciziei de impunere.

Având în vedere prevederile legale redată mai sus și constatările redată în actele atacate, se retine ca în speță, impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei nu au fost calculate, înregistrate, declarate și achitate în perioada la care acesta se referă, iar petenta, nici la control și nici la dosarul contestație, nu a prezentat documente justificative care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt prezentată. În condițiile date, în mod legal, organele de control au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de 629 lei și taxă pe valoarea adăugată de lei.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de lei (..... lei +lei) organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de 2.....lei, în baza prevederilor art. 119 – 120 din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere /dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de lei.***

3). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 2 din raportul de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în suma de lei (..... lei - lei) ca diferența dintre TVA înregistrată în evidența contabilă, respectiv în jurnalele de TVA și cea declarată la organul fiscal teritorial (anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală).

În contestația formulată, petenta menționează cu privire la această constatare faptul că societatea a ținut în mod corect evidența contabilă și a respectat prevederile legale referitoare la impozitele și taxele datorate.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 156 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ (1) *Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice*”.

- art. 156² alin. (2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ (2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

(3) *Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări*”.

Din textelor de lege anterior citate, rezultă că societatea are obligația depunerii la organul fiscal teritorial a decontului de TVA pentru fiecare perioadă fiscală (lună/trim.), iar acesta trebuie să cuprindă date conforme cu cele înregistrate în evidența contabilă, și anume, taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada de raportare și, respectiv, suma taxei colectate a cărei exigibilitate a luat naștere în perioada de raportare, precum și alte informații dacă este cazul. În situația în care în completarea decontului s-au făcut greșeli acestea pot fi corectate în decontul perioadei fiscale de raportare următoare, prin rubricile de „Regularizări”.

În soluționarea contestației se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă neconcordanțe între datele vizând taxa pe valoarea adăugată evidențiate în contabilitatea societății și cele înscrise în deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru perioada trim. I 2008 – trim. IV 2011, unitatea nedeclarând la bugetul de stat taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei (.... lei, TVA înregistrată în evidența contabilă, respectiv, în jurnalele de TVA - lei, TVA declarată la organul fiscal teritorial - anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit reglementărilor legale în materie diferențele de impozite datorate bugetului de stat dar nedeclarate la organul fiscal se constituie în obligație suplimentară de plată.

În anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală, organele de control au prezentat situația comparativă între TVA declarată de societate la organul fiscal teritorial și TVA înregistrată în evidența contabilă, diferența dintre valorile respective însumând lei, și reprezintă taxă pe valoarea adăugată nedeclarată și deci obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Întrucât, nici cu ocazia controlului și nici ulterior în susținerea contestației, petenta nu a prezentat documente justificative care să combată cele constatate de organele de inspecție fiscală, rezumându-se la a afirma că societatea a ținut în mod corect evidența contabilă și a respectat prevederile legale referitoare la impozitele și taxele datorate, se reține că organele de control, în mod legal au stabilit ca datorată bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

4). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 3 din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în luna decembrie 2008, în baza facturii nr. emisă de S.C. S.R.L. (anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală) în valoare de lei, societatea a dedus TVA în sumă de lei.

Din informațiile obținute din dosarul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea emitentă a facturii este neplătitoare de TVA, factura în cauză neconținând rubrică pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată facturate, astfel, prin deducerea TVA în suma de lei, societatea a încălcat prevederile art. 156 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal, pct. 46 alin. (1) de la Titlul VI privind Taxa pe valoarea adăugată. Totodată au fost încălcate și prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, la control, suma de lei a fost stabilită suplimentar de plată.

Cu referire la constatarea anterior redată, petenta menționează în contestația formulată faptul că societatea verificată nu avea obligația de a verifica situația fiscală a acestei unități (S.C. S.R.L.) deoarece, în condițiile în care această societate a emis facturi cu TVA S.C. S.R.L. nu avea „căderea și dreptul de a verifica situația de plătitor de TVA a acestei societăți”. În opinia petentei societatea emitentă trebuia trasă la răspundere întrucât a încasat nelegal TVA în numele statului, inducând societatea beneficiară în eroare.

De asemenea, petenta subliniază faptul că societatea verificată a procedat cu bună credință și a respectat toate prevederile legale impuse de lege, considerând că verificarea situației de plătitor de TVA a societății emitente a facturii nu reprezintă o obligație a sa, imputarea stării de fapt trebuind să fie făcută unității care a facturat cu TVA deși nu avea această calitate.

De asemenea, petenta menționează: „... în cuprinsul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală nu se indică nici un text de lege din care să rezulte obligația noastră de a verifica situația furnizorilor noștri sub aspectul TVA”,

invocând din nou faptul că decizia de impunere este nemotivată de drept.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 156 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ (1) *Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice*”.

- art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„ (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 **de către o persoană impozabilă**, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;...*”.

- art. 6 alin (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

„ (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***”.

Potrivit textelor de lege anterior citate, una din condițiile care trebuie avută în vedere la acordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată este aceea ca beneficiarul să dețină o factură emisă de o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA.

Documentele emise de un contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA nu pot fi considerate documente justificative pentru deducerea unor sume cu titlu de TVA la cumpărător.

Legiuitorul, în textele de lege reglementatorii în materie (invocate de către organele de inspecție atât în R.I.F. cât și în decizia de impunere) statuând fără echivoc că nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată pe baza unui document emis de o persoană care nu este înregistrată în scopuri de TVA.

De reținut că, aplicarea reglementărilor în cauză nu se face în funcție de realizarea ori nerealizarea tranzacției – nu există exonerare în acest sens, textul aplicându-se ad-literam în situația în care furnizorul nu este plătitor de TVA.

În contestația formulată petenta, susține că societatea beneficiară nu avea obligația de a verifica situația fiscală a unității furnizoare, deoarece, în condițiile în care această societate a emis facturi cu TVA S.C. S.R.L. nu avea căderea și competența de a verifica corectitudinea acestei stări de fapt. În opinia petentei societatea emitentă trebuia trasă la răspundere întrucât a încasat nelegal TVA în numele statului, inducând societatea beneficiară în eroare;

De asemenea, petenta subliniază faptul că societatea verificată a procedat cu bună credință și a respectat toate prevederile legale impuse de lege, considerând că verificarea situației de plătitor de TVA a societății emitente a facturii nu reprezintă o obligație a sa, imputarea stării de fapt trebuind să fie făcută unității care a facturat cu TVA deși nu avea această calitate.

De asemenea, petenta menționează: „... în cuprinsul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală nu se indică nici un text de lege din care să rezulte obligația noastră de a verifica situația furnizorilor noștri sub aspectul TVA”.

În formularea opiniei sale petenta nu a avut însă în vedere prevederile art. 6 alin. (2) Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „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”. Astfel, responsabilitatea în ceea ce privește justificarea înregistrărilor contabile cu documente care să îndeplinească condițiile legale revine atât celui care emite documentul cât și celui care îl înregistrează în evidența contabilă.

Având în vedere prevederile legale redată mai sus și considerentele prezentate referitoare la taxa pe valoarea adăugată dedusă de contribuabil fără a avea la bază un document justificativ se retine ca în speță, susținerile petentei nu sunt de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la starea legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în cuantum de lei (..... lei + lei + lei) - deficiențele prezentate la Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1, 2 și 3 din actele atacate – organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de lei, în baza prevederilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. S.R.L. a fost reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei + lei + lei), conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere/dobânzi în sumă de***

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,

.....