

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR  
Direcția generală a finanțelor publice Alba  
Biroul de soluționare a contestațiilor

**DECIZIA NR. 71 / 2007**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. S S.R.L.**

Direcția generală a finanțelor publice Alba a fost sesizată de către Activitatea de inspecție fiscală Alba - cu privire la contestația depusă de S.C. S S.R.L., contestație formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ..../2007 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../2007.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../2007, prin care s-a trasat obligația suplimentară la T.V.A. în sumă de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 177 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speță sunt îndeplinite condițiile de procedură prevăzute de lege - Direcția generală a finanțelor publice Alba - prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să analizeze pe fond contestația depusă.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

**I.** Prin contestația depusă împotriva Raportului de inspecție fiscală încheiat de către organele Activității de inspecție fiscală, petenta precizează următoarele:

Referitor la T.V.A. - nu a fost admisă la deducere factura nr..../2003 emisă de S.C. P S.R.L. , reprezentând prestări servicii amenajări interioare, pe motiv ca nu se justifică lucrările.Menționează că aceste lucrări s-au efectuat ca reparații cuptor de pâine, care între timp s-a deteriorat si a necesitat reparație capitală.Suma totală a fost de ... lei din care T.V.A. de ... lei, diferența de .... lei a fost înregistrată în contul 611- cheltuieli cu reparații.

De asemenea, precizează că nu a fost admisă la deducere T.V.A. din factura nr. .../2003 emisă de S.C. P S.R.L., reprezentând achiziție coșuri împletite, curele din piele și lopeți cu coadă, pe același motiv că nu se justifică pentru ce se utilizează.

Petenta susține că la fabricarea pâinii se folosesc coșuri de nuiele- pentru a scoate aluatul din malaxor- la dospit în aceste coșuri de nuiele, care se acoperă cu navete din pânză albă, iar lopețile se folosesc la introducerea și scoaterea pâinii din cuptor.

Totodată, arată că nu a fost admisă factura nr. / 2003 reprezentând achiziție malaxor în sumă totală de ... lei, din care T.V.A. de ... lei, precum și

factura nr. .../2003, reprezentând mașina de spălat în valoare totală de ... lei din care T.V.A. în sumă de ... lei, pe motiv că nu are legătură cu activitatea. Menționează că malaxorul se folosește la frământatul pâinii, iar mașina de spălat la spălatul halatelor precum și la spalatul navetelor cu care se acoperă aluatul la dospit, care trebuie zilnic spălate.

Petenta mai contestă diferențele de T.V.A. neadmise la deducere pe perioada 2004- 2005, aferent facturilor emise la S.C. C S.R.L., în sumă totală de ... lei, pe motiv ca T.V.A.-ul deductibil este mai mare decât cel colectat în această perioadă. Menționează faptul că societatea în anul 2005 a mai desfășurat activitate la moară pe perioada ianuarie 2005 - mai 2005.

De asemenea, nu este de acord cu T.V.A. calculat la contul 471 - 231, care s-a închis prin 4551. Acest cont reprezintă cheltuieli înregistrate pentru repararea morii. În momentul când a fost încheiat contractul de închiriere, această clădire s-a regăsit într-un stadiu de degradare foarte mare ce a necesitat cheltuieli foarte mari de reparatii care nu au putut fi cuprinse în contul 611, deoarece denatura profitul, fiind eșalonate pe o perioadă mai mare. În momentul închiderii activității s-a închis acest cont prin 4551, dar nu a beneficiat de nici o livrare de bunuri.

Pentru considerentele prezentate, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2007 organul fiscal a stabilit următoarele:**

La taxa pe valoarea adăugată s-au verificat, pe perioada 01.01.2003-31.12.2006, documentele și operațiunile semnificative în care au fost reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a acestei obligații datorata bugetului general consolidat.

Având în vedere strict capetele de cerere pentru care S.C. S S.R.L. a demarat calea administrativă de atac, prin raportul de inspecție fiscală încheiat, organul fiscal reține următoarele:

-se deduce T.V.A. în sumă de ... lei din factura nr. .../2003 emisă de S.C. P SRL, reprezentând prestări servicii - amenajări interioare și exterioare, fără să se prezinte situația de lucrări ( la ce imobil s-au efectuat aceste prestări de servicii), încalcându-se prevederile art. 22 alin. (4) lit. a si art. 23 pct. 1 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

-se deduce T.V.A în sumă de ... lei din factura nr. ....2003 emisă de S.C. P SRL, reprezentând achiziție coșuri împletite, curele din piele și lopeți cu coadă, nejustificându-se pentru ce se utilizează acestea, si încalcându-se prevederile art. 22 alin. (4) lit. a si art. 24 alin. (1) lit. a din Legea nr. 345 / 2002.

-se deduce T.V.A. în sumă de ... lei din factura nr.../2003 emisă de S.C. P SRL, încalcându-se prevederile art. 22 alin. (4) lit. a din Legea nr. 345 / 2002.

-se deduce T.V.A. în sumă de... lei din factura nr. ...2003 reprezentând achiziție mașină de spălat, în valoare de ... lei; s-a stabilit că achiziția nu are

legătură cu activitatea firmei, încălcându-se prevederile art. 22 alin. (4) lit. a și art. 24 pct. 1 din Legea nr. 345 / 2002.

-în anul 2004 agentul economic nu mai desfășoară activitate; cheltuielile înregistrate de S.C. S S.R.L. respectiv energie electrică, chirie moară, apa, transport și depozitat gunoi menajer, convorbiri telefonice, gaz metan sunt facturate la S.C. C S.R.L.; valoarea acestora este mai mică față de sumele înregistrate pe cheltuieli și la T.V.A. deductibilă.

S-a stabilit că agentul economic a considerat deductibilă T.V.A. în plus cu suma de ... lei, încălcându-se prevederile art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

-în mod similar, în anul 2005 cheltuielile înregistrate de S.C. S S.R.L. sunt facturate la S.C. C S.R.L., agentul economic considerând deductibilă în plus T.V.A. în sumă de ... lei, încălcându-se prevederile art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571 / 2003.

-la 31.12.2002 agentul economic figurează cu sold cont 471 " cheltuieli în avans " în sumă de ... lei, suma care se majorează în anul 2003 cu suma de ... lei, ca urmare a înregistrării în acest cont a unor cheltuieli cu energia electrică, la 30.09.2003 soldul contului fiind în sumă de ... lei. Cu nota contabilă nr. .... / 2003 agentul economic înregistrează în evidența contabilă prin formula contabilă  $4551=471$  suma de ... lei, fără nici o justificare.

În temeiul art. 3 alin. (4) din Legea nr. 345 / 2002, operațiunea s-a asimilat cu o livrare de bunuri către o persoană fizică, stabilindu-se obligația de a colecta T.V.A. în sumă de ... lei.

Ca urmare a celor prezentate, precum și a altor deficiențe constatate, s-au stabilit diferențe de T.V.A. de plată, pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere și s-a emis Decizia de impunere nr. ... / 2007, contestată parțial de petentă.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

\*Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii fiscale nr. ... 2003, în valoare totală de ... lei ( din care T.V.A. de ... lei), factură cuprinzând prestări servicii amenajări interioare și exterioare, considerată de organul de inspecție fiscală ca nedeductibilă fiscal, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Alba este de a se stabili dacă petenta are drept de deducere a T.V.A. aferentă unei facturi fiscale reprezentând prestări de servicii, în condițiile în care nu se prezintă situație de lucrări pentru a se cunoaște natura lucrărilor efectuate și unde s-au realizat aceste lucrări.

Prin contestație petenta afirmă că aceste lucrări s-au efectuat la cuptorul de pâine care între timp s-a deteriorat și a necesitat reparație capitală, însă nici la contestația depusă nu se prezintă alte documente justificative în susținerea cauzei.

În drept, art. 22 alin. (4), (5) și (6) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede următoarele :

*"(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;*

*b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;*

*c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;...*

*(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.*

Totodată, referitor la deductibilitatea acestor cheltuieli și implicit a T.V.A. aferentă - la pct. 9.14 din H.G. nr. 859 /2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, se prevede:

*"Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare".*

Așadar, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu justifică realitatea prestării acestor lucrări în scopul desfășurării activității proprii, întrucât nu a prezentat situații de lucrări, care să cuprindă date referitoare la natura serviciilor, termene de execuție și tarife percepute, cu prezentarea defalcată a elementelor de cheltuieli.

În acest sens, sunt aplicabile prevederile art. 64 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, referitoare la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, protruivit cărora:

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

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și luând în considerare constatările organului de control raportat la susținerile petentei, și faptul că nici la contestație petenta nu anexează documente în susținerea cauzei, urmează a se menține ca legale măsurile dispuse de organele de control.

\*În ceea ce privește T.V.A. aferentă facturii nr. ../2003, emisă de S.C. P S.R.L., reprezentând achiziție de coșuri împletite, curele din pilele și lopeți cu coadă, în valoare de ... lei (T.V.A. de ... lei), respectiv T.V.A. aferentă facturii nr. ../2003- reprezentând cumpărare malaxor (T.V.A. de... lei), și T.V.A. din factura nr. ../2003- reprezentând achiziție masina de spălat ( T.V.A. în sumă de ... lei), bunuri pentru care prin actul de inspecție s-a stabilit că nu au fost utilizate la realizarea de operațiuni taxabile- se constată că:

Societatea a achiziționat bunuri de natura coșurilor împletite, curele din piele, lopeți, respectiv un malaxor și o mașina de spălat și a dedus T.V.A. aferentă, în condițiile în care, ulterior achiziției acestora și deducerii taxei pe valoarea adăugată, petenta nu a mai desfășurat activitate.

În drept, în perioada la care se referă acele operațiuni, respectiv anul 2003, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 22 (4) și art. 23( 1) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

*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;"*

Operațiunile taxabile sunt livrarea de bunuri, prestarea de servicii, schimbul de bunuri, respectiv importuri, pentru care se aplică cotele de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de lege.

La art.23 din același act normativ se prevede:"(1) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere. "

Având în vedere că petenta, în perioada următoare și-a încetat activitatea- nu se demonstrează că aceste bunuri au fost achiziționate pentru realizarea de operațiuni taxabile, respectiv în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în consecință se va respinge contestația pentru aceste sume, ca neîntemeiată.

\*În ceea ce privește T.V.A. pentru utilități dedusă în anul 2004 și anul 2005 și neacceptată de organul fiscal, se reține:

Începând din anul fiscal 2004 petenta nu mai desfășoară activitate și înregistrează cheltuieli cu utilitățile, iar ulterior emite facturi fiscale pentru utilități (energie electrică, telefon, apă, chirie moară, transport și depozitat gunoi menajer, gaz metan) către S.C. C S.R.L., firmă care este a aceluiași administrator și funcționează la aceeași adresă la care a funcționat S S.R.L. Analizând cheltuielile cu utilitățile înregistrate de petentă, și T.V.A. deductibilă aferentă, s-a stabilit că la facturarea către S.C. C S.R.L. s-au facturat sume mai mici decât cele deduse. Având în vedere că în locul petentei funcționează S.C. C S.R.L., nu se justifică cheltuielile cu utilitățile și T.V.A.

aferentă, pe care le-a dedus în plus - respectiv T.V.A. în sumă de ... lei RON pentru anul 2004 și de ... lei RON pentru anul 2005.

Agentul economic a considerat deductibilă T.V.A. în plus față de T.V.A. colectată la facturile emise pentru utilități, în anul 2004 și anul 2005, fără a mai desfășura activitate în acea perioadă, contrar prevederilor art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

"ART. 145 Dreptul de deducere

*(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;*

*b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate."*

Având în vedere că s-a facturat inclusiv chiria pentru moară, nu pot fi luate în considerare susținerile petentei, potrivit cărora are drept de deducere a acestei T.V.A., întrucât a mai desfășurat activitate la moară. În consecință, întrucât și-a încetat activitatea iar în locul acesteia își desfășoară activitatea S.C. C S.R.L, petenta nu are drept de deducere în plus a T.V.A. aferentă utilităților-ca atare se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

\*În ceea ce privește T.V.A. în sumă de ... lei, D.G.F.P. Alba este investită să se pronunțe dacă în mod corect și legal reprezentanții Activității de control fiscal au stabilit obligația de a colecta T.V.A. aferentă operațiunilor efectuate de petentă:

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat că la 31.12.2002 agentul economic figurează cu sold cont 471 "cheltuieli în avans" în sumă de ... lei, sumă care se majorează în anul 2003 cu suma de ... lei ca urmare a înregistrării în acest cont a unor cheltuieli cu energia electrică, la 30.09.2003 soldul contului fiind în sumă de ... lei. Cu nota contabilă nr. 1 / 30.09.2003 petenta înregistrează în evidența contabilă prin formula contabilă 4551=471 suma de .... lei, fără nici o justificare.

În conformitate cu prevederile art. 3 alin. 4 din Legea 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată" *(4) Este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice... "*

În acest cont, petenta susține că a înregistrat cheltuieli pentru repararea morii, afirmând că în momentul când a fost încheiat contractul de închiriere această clădire era într-un stadiu de degradare foarte mare care a necesitat

cheltuieli foarte mari de reparații care nu au fost cuprinse în contul 611, deoarece se denatura profitul, fiind eşalonate pe o perioadă mai mare .

Referitor la obligația efectuării reparațiilor, precizăm că în cazul contractelor de locațiune- locatorul este cel care trebuie să mențină lucrul în stare de a servi la întrebuințarea pentru care a fost închiriat ( art. 1420 pct. 2 și 1421 alin. 2 Cod civil) .Pentru aceasta locatorul trebuie să efectueze reparațiile necesare în timpul locațiunii, dacă în cursul ei bunul are nevoie de astfel de reparații (reparații capitale, degradări provenind din uzul normal sau cauzate fortuit). Deci locatorul nu trebuie să efectueze doar micile reparații"locative", care- din momentul predării - sunt în sarcina locatarului.

Locatarul poate obține totuși autorizarea de a efectua reparațiile capitale dar acestea oricum se fac în contul locatorului ( Art. 1077 C civil), reținându-se cheltuielile efectuate din chirie.

Anterior încetării activității, așa cum am mai arătat, petenta- prin Nota contabilă nr. /2003- înregistrează cu formula contabilă 4551" asociați conturi curente" = 471"cheltuieli în avans" suma de ... lei, fără nici o justificare.Având în vedere acestea, în mod legal operațiunea s-a asimilat cu o livrare de bunuri, agentul economic având obligația de a colecta T.V.A. în sumă de ... lei.

În consecință, nu se pot reține susținerile petentei privitoare la acest capăt de cerere, întrucât obligația de a colecta T.V.A. a fost stabilită având la bază înregistrările din evidența contabilă și situațiile financiare ale firmei.

\*Referitor la accesoriile aferente T.V.A. suplimentară calculate în sarcina petentei prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare, precizăm că acestea rămând de plată, având în vedere pricinpiul de drept potrivit căruia " *accesoriul urmează principalul*" .

Dobânzile s-au calculat în conformitate cu prevederile art. 12 din O.G. nr. 61 / 2002, și ale art. 116 alin. (1) din O.G. nr. 92/ 2003 republicată, iar penalitățile de întârziere în conformitate cu prevederile art. 14 alin. (1) din O.G. nr. 61 / 2002, și ale art. 121 alin. (1) din O.G. nr. 92/ 2003 republicată -privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor legale enunțate și ale art. 210 și 216 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, s-a decis respingerea ca neîntemeiată a contestației depuse de S.C. S S.R.L. .