

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia generala de solutionare a contestatiilor**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_2006**

*privind solutionarea contestatiei formulata de*  
**S.C. X S.R.L.,**  
*inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub*  
*nr. 340043/10.01.2006*

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice printr-o adresa asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal si are ca obiect:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati 10% stopaj la sursa aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel in raport de data emiterii deciziei de impunere, transmisa societatii, asa cum rezulta din adresa, contestatia a fost transmisa prin posta la organul fiscal emitent.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 si art. 179 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.R.L.** precizeaza referitor la impozitul pe profit ca organele de inspectie fiscala au procedat la evaluarea veniturilor societatii din productia in curs de executie, neevidentiata de societate, stabilind astfel un profit suplimentar si implicit impozit pe profit.

In stabilirea valorii totale a impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala au calculat in mod eronat veniturile din productia in curs de executie, intrucat la data de 31.12.2002 au fost incluse in venituri si impozitate sumele aferente productiei in curs de executie. In trimestrul I/2003, au fost stabilite venituri din productia in curs de executie, cheltuielile indirecte, valoarea totala a veniturilor din productia in curs de executie, ceea ce inseamna ca organele de inspectie fiscala au inclus in veniturile din productia in curs de executie si pe cea care a fost impozitata la 31.12.2002, procedandu-se astfel la o dubla impozitare.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, aceasta a fost stabilita de catre organele de inspectie fiscala prin aplicarea cotei de 19% la totalul veniturilor stabilite ca fiind venituri din productia in curs de executie, desi aceste venituri nu sunt purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: sa constituie o livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuata cu plata sau operatiune asimilata acesteia.

Astfel, in mod eronat organele de inspectie fiscala a efectuat aceste determinari atata timp cat avea posibilitatea de a proceda la stabilirea taxei pe valoarea adaugata care a fost dedusa in mod netemeinic de societate. In aceste conditii, taxa pe valoarea adaugata ar fi fost mult inferioara celei determinata de organele de inspectie fiscala intrucat in baza de calcul a acesteia nu intrau si cheltuielile cu salarii si aferente acestora.

Asa cum se constata din raportul de inspectie fiscala, veniturile suplimentare stabilite de catre organele de inspectie fiscala au la baza numai cheltuieli care nu sunt purtatoare de taxa pe valoarea adaugata, respectiv cheltuieli exceptionale, cheltuieli de protocol, cheltuieli cu salariile si aferente salariilor.

Organele de inspectie fiscala puteau stabili taxa pe valoarea adaugata aferenta consumurilor de materiale si nu asupra cheltuielilor salariale.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de impunere contestata, incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal s-au constatat urmatoarele:

***Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.11.2000 - 31.12.2004***

In 2001, societatea a efectuat lucrari de amenajare la S.C. D S.A. si S.C. S S.A., in acest sens deplasand muncitori direct productivi in baza ordinelor de deplasare intocmite pentru fiecare muncitor in parte.

Analizand facturile fiscale emise de societate in 2001, s-a constatat faptul ca **S.C. X S.R.L.** nu a facturat nici una din cele doua lucrari sau faze de lucrari efectuate in orasele P sau M. Prin inregistrarea contravalorii salariilor si a contributiilor aferente personalului direct productiv, care a prestat servicii la cele doua lucrari in conturile de cheltuieli, a fost influentat contul de profit si pierdere.

Avand in vedere prevederile art. 4 alin. (1) si alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, intrucat in luna martie cele doua lucrari nu au fost facturate, cheltuiala cu salariile si cu contributiile aferente celor doua lucrari nu sunt cheltuieli aferente veniturilor inregistrate in acest trimestru.

De asemenea, societatea a inregistrat cheltuieli de protocol peste limita legala, cheltuieli de sponsorizare pentru care nu a prezentat contract de sponsorizare, cheltuieli cu amenzi, majorari de intarziere si penalitati, acestea fiind considerate de organele de inspectie fiscale ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit.

In luna iunie 2001, **S.C. X S.R.L.** a achizitionat de la S.C. T S.R.L. o canapea si doua fotolii care nu s-au regasit la sediul social declarat, motiv pentru care aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform art. 4 alin. (6) lit. j din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata.

In luna decembrie 2001, societatea a inregistrat contravaloarea facturii fiscale emisa de S.C. A S.A. reprezentand reparatii auto, factura in baza careia s-a efectuat inregistrarea contabila fiind in xerox copie. Conform art. 4 alin. (6) lit. m din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ sunt nedeductibile fiscal.

In exercitiul financiar al anului 2002, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea a eliberat in consum materii prime si materiale necesare desfasurarii lucrarilor de constructii, facturand totodata faze de lucrari executate. Insa, exista luna de luna

situatii in care societatea elibereaza in consum materiale fara a factura prestarile de servicii efectuate clientilor. **S.C. X S.R.L.** avea obligatia ca pe masura efectuarii cheltuielilor sa inregistreze contravaloarea acestora in debitul contului 332 in corespondenta cu creditul contului 711.

In fapt, societatea, pe masura efectuarii cheltuielilor, a inregistrat contravaloarea cheltuielilor in debitul contului 600, suma preluata si in debitul contului 121. Prin aceasta operatiune contabila, **S.C. X S.R.L.** a majorat lunar cheltuielile fara a le echilibra printr-un cont de venit, respectiv prin contul 711.

Analizand modul de efectuare si decontare a fiecărei lucrari executate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea desi nu mai inregistreaza cheltuieli pentru lucrarile respective, nu procedeaza la facturarea acestora catre clienti, contravaloarea lucrarilor ramanand nefacturata.

Astfel, a fost diminuat debitul contului 121 trimestru de trimestru cu contravaloarea acestor lucrari si servicii in curs de executie prin inregistrarea acestora in debitul contului 332 in corespondenta cu creditul contului 711 in acest fel realizandu-se echilibrarea cheltuielilor neaferente veniturilor inregistrate de societate cu veniturile inregistrate in creditul contului 711. Perioada efectuării ultimelor cheltuieli aferente fiecărei lucrari in parte a fost martie 2002 - septembrie 2003. La aceste scadente, organele de inspectie fiscala au considerat lucrarile finalizate, societatea avand obligatia emiterii facturilor fiscale catre clienti, beneficiari ai lucrarilor executate.

Din verificarea documentelor s-a constatat ca **S.C. X S.R.L.** nu a repartizat cheltuielile indirecte pe faze de lucrari, respectiv lucrari si nu a utilizat un coeficient de repartizare al acestor cheltuieli. Astfel, s-a procedat la stabilirea unui coeficient de repartizare prin raportarea cheltuielilor indirecte precum si a cheltuielilor cu salariile si contributiile personalului direct productiv efectuate la cheltuiala cu materialele date in consum.

De asemenea, in trimestrul IV 2002, societatea a efectuat lucrari de constructii unui numar de 88 de clienti, finalizand lucrari sau faze de lucrari doar unui numar de 14 clienti. Diferenta a fost considerata de organul de inspectie fiscala ca fiind lucrari si servicii in curs de executie, salariile personalului direct productiv nefiind repartizate pe fiecare lucrare sau faza de lucrare. Aceeasi situatie s-a regasit si in anul 2003.

Avand in vedere cele constatate, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina **S.C. X S.R.L.** impozit pe profit de plata, dobanzi aferente impozitului pe profit, precum si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca impozitul aferent perioadei ianuarie 2001 - octombrie 2004 este neachitat, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art. 13<sup>1</sup> alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 si art. 17 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 a fost calculata penalitatea de 10% rezultand de plata suma de 22.065 lei.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, asa cum s-a constatat la capitolul impozit pe profit, datorita faptului ca **S.C. X S.R.L.** a influentat contul de profit si pierdere an de an cu cheltuielile de materii prime, materiale, precum si cheltuieli indirecte necesare desfasurarii unor lucrari de amenajari si constructii fara a emite facturi fiscale la terminarea lucrarilor sau fazelor de lucrari, organele de inspectie fiscala au considerat aceasta cheltuiala luna de luna ca fiind productie in curs de executie, diminuand in acest fel pierderea contabila inregistrata de societate.

Intrucat societatea avea productie neterminata stabilita de organul de inspectie fiscala si datorita faptului ca incepand cu data de 01.06.2003 societatea nu a mai desfasurat activitatea de constructii, avea obligatia facturarii clientilor in momentul efectuarii ultimelor cheltuieli aferente fiecarei lucrari in parte.

La terminarea fiecarei faze de lucrari/lucrare, o data cu facturarea lucrarii respective, societatea avea obligatia sa colecteze si taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art. 1 alin. (2) lit. a, art. 2 alin. (2), art. 4 alin. (1) lit. b, art. 29 din Legea nr. 345/2002.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au determinat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara pentru care s-au calculat dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente.

**III.** Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organul de inspectie fiscala, se retine:

**1. In ceea ce priveste suma reprezentand:**

**- impozit pe profit;**

**- dobanzi aferente impozitului pe profit;**

**- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**

**Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare este investita sa se pronunte asupra modului de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2003 in conditiile in care ulterior incheierii inspectiei fiscale, prin adresa nr. 61/06.01.2006 organele de inspectie fiscala precizeaza "calculul impozitului pe profit aferent anului 2003 a fost eronat efectuat."**

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca în trimestrul IV 2002, **S.C. X S.R.L.** a efectuat lucrari de constructii unui numar de 88 clienti din care a finalizat lucrari sau faze de lucrari doar unui numar de 14 clienti persoane fizice si juridice.

Diferenta a fost considerata de organul de inspectie fiscala ca fiind lucrari si servicii în curs de executie, salariile personalului direct productiv nefiind repartizate pe fiecare lucrare sau faza de lucrare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au diminuat debitul contului 121 cu contravaloarea acestor lucrari si servicii în curs de executie prin înregistrarea acestora în debitul contului 332 "Productie în curs de executie" în corespondenta cu creditul contului 711 "Venituri din productia stocata" în acest fel realizandu-se echilibrarea cheltuielilor neaferente veniturilor înregistrate de societate cu veniturile înregistrate în creditul contului 711.

Ulterior încheierii inspectiei fiscale, prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala precizeaza:

"Analizand modul de determinare al impozitului pe profit aferent anului 2003 - Anexa la raportul de inspectie fiscala, am constatat faptul ca la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului I 2003, organul de inspectie fiscala a tinut cont si de lucrarile si serviciile în curs de executie aferente anului 2002 în mod eronat, (lucrari si servicii în curs de executie existente la data de 31.12.2002 - anexa la Raportul de inspectie fiscala) fiind luata în calculul impozitului pe profit atât în trimestrul IV 2002 cât si în trimestrul I 2003.

Astfel, calculul impozitului pe profit aferent anului 2003 a fost eronat efectuat.

Ca urmare a acestui fapt, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2003 [...]

În anexa nr. 1, organul de inspectie fiscala nu a mai preluat suma reprezentand lucrari si servicii în curs de executie aferenta anului 2002.

Ca urmare a acestui fapt, productia neterminata la data de 31.03.2003 este în suma de x lei - suma cu care organul de control a influentat pierderea fiscala înregistrata de societate.[...]

Preluand suma totala reprezentand lucrari si servicii în curs de executie precum si veniturile si cheltuielile înregistrate de societate în trimestrul II 2003 - Anexa nr. 2, organul de inspectie fiscala a determinat la data de 30.06.2003 lucrari si servicii în curs de executie, suma cu care s-a diminuat pierderea fiscala determinata de societate.

Ca urmare a influentarii contului de profit si pierdere cu aceasta suma, organul de inspectie fiscala a determinat un impozit aferent trimestrului II 2003 [...]

Deoarece in perioada iulie - septembrie 2003 societatea nu mai executa decat o singura lucrare, respectiv factureaza la SDEE spatii + locuinta contravaloare lucrari executate (lucrare necuprinsa in categoria lucrarilor in curs de executie), la data de 30.09.2003 societatea prezinta aceleasi lucrari si servicii in curs de executie, suma cu care organul de inspectie fiscala a influentat pierderea fiscala determinata de societate, stabilind un impozit pe profit [...].

In perioada octombrie - decembrie 2003, societatea nu mai desfasoara activitate, pierderea fiscala determinata de societate fiind influentata de catre organul de inspectie fiscala.

**Fata de sumele stabilite prin Decizia de impunere nr. propun diminuarea obligatiilor reprezentand impozit pe profit suplimentar, dobanzi si penalitati aferente "**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca prin contestatie **S.C. X S.R.L.** precizeaza ca "in stabilirea valorii totale a impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala au calculat in mod eronat veniturile din productia in curs executie, intrucat la data de 31.12.2002 au fost incluse in venituri si impozitate sumele aferente productiei in curs de executie. In trimestrul I/2003, au fost stabilite venituri din productia in curs de executie, cheltuieli indirecte repartizate in aceasta perioada, valoarea totala a veniturilor din productia in curs de executie, ceea ce inseamna ca organele de inspectie fiscala au inclus in veniturile din productia in curs de executie si pe cea care a fost impozitata la 31.12.2002, **procedandu-se astfel la o dubla impozitare.**"

Or, prin adresa privind Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala se refera la o alta suma, precizand ca la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului I 2003 s-a tinut cont in mod eronat si de lucrarile si serviciile in curs de executie aferente anului 2002, suma luata in calculul impozitului pe profit atat in trimestrul IV 2002 cat si in trimestrul I 2003.

Din analiza comparativa a anexelor la raportul de inspectie fiscala si a celor de la Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei prin care s-a recalculat impozitul pe profit, nu rezulta modul de calcul al diferentelor precum si din ce provin aceste diferente, astfel in anexa la rubrica "Total productie neterminata la 31.03.2003" este inscrisa o suma iar in anexa nr. 1 la rubrica "Total productie neterminata la 31.03.2003" este inscrisa o alta suma.

Totodata, din adresa se retine ca eroarea consta in preluarea de catre organele de inspectie fiscala a soldului final al

productiei neterminata la data de 31.12.2002 pentru fiecare client, care a fost impozitata in trimestrul IV 2002, si la trimestrul I 2003, aceasta fiind impozitata inca o data.

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca la dosarul cauzei nu sunt anexate documente din care sa rezulte modul de calcul al productiei neterminata, respectiv situatii de lucrari, balante de verificare, bilant contabil astfel incat sa poata fi determinata baza de impozitare, precum si prevederile art. 186 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală care prevede:

***“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”***, se va desfiinta decizia de impunere contestata pentru suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la recalcularea impozitului pe profit si accesoriilor aferente in functie de cele precizate in prezenta decizie.

Totodata, la recalcularea impozitului pe profit organele de inspectie fiscala vor avea in vedere, atata timp cat din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca serviciile au fost prestate si nefacturate, modul de inregistrare al acestor lucrari din punct de vedere al veniturilor si al influentelor acestora in contul impozitului pe profit.

***2. In ceea ce priveste suma reprezentand penalitati 10% stopaj la sursa aferente impozitului pe veniturile din salarii, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au competenta de a stabili prin decizie de impunere accesorii aferente obligatiilor fiscale declarate de contribuabil si neachitate in termenul legal.***

In fapt, **S.C. X S.R.L.** a determinat si inregistrat lunar, in evidenta contabila, impozitul pe veniturile din salarii, acest impozit fiind retinut din salariul brut al angajatilor.

Societatea a declarat lunar prin intermediul Declaratiilor privind obligatiile de plata la bugetul statului impozitul pe veniturile din



salarii, obligatiile de plata regasindu-se si in fisa sintetica a platitorului, fapt ce rezulta din adresa inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca impozitul pe veniturile din salarii aferent perioadei ianuarie 2001 - octombrie 2004 este neachitat, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art. 13<sup>1</sup> alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 si art. 17 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 a fost calculata penalitatea de 10% rezultand de plata suma de 22.065 lei stabilita prin decizia de impunere contestata.

In drept, art. 13<sup>1</sup> alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare precizeaza:

***“Nevirarea sumelor calculate si retinute la sursă potrivit legii de către plătitorii obligatiilor bugetare se sanctioneaza cu o penalitate de 10% din suma retinută si nevirată într-un termen mai mare de 30 de zile.”***

Art. 17 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002, republicată, privind colectarea creantelor bugetare prevede:

***“Nevirarea, în termen de 30 de zile de la data scadentei, a sumelor datorate cu titlu de obligatii bugetare calculate si retinute la sursă atrage sanctionarea cu o penalitate de 10% din aceste sume a celui obligat să facă, potrivit legii, retinerea si virarea sumelor.”***

Iar potrivit art.115 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

***“Dobânzile si penalitatile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al ministrului finantelor publice, [...]”***

Prin Ordinul ministrului finantelor nr. 585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectarii creantelor fiscale, la art.1 se prevede:

***“Se aproba modelele, precum si caracteristicile de tiparire, modul de difuzare, utilizare si de pastrare ale urmatoarelor formulare, cuprinse în anexa la prezentul ordin: [...]”***

***4. Decizie referitoare la obligatiile de plata accesorii aferente obligatiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b;”***

De asemenea, decizia de impunere referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezinta act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere potrivit art.86 lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede ca:

**“Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:[...]**

**c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii”.**

Avand in vedere prevederile legale invocate, se retine faptul ca in conformitate cu dispozitiile art.107 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata :

**“Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.”** in mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la emiterea deciziei de impunere, iar potrivit art. 92 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata:

**“Inspectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, [...], stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora.”**

In consecinta, avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au competenta de a emite decizii de impunere numai in situatia in care **se modifica baza impozabila, ceea ce nu este cazul in speta, intrucat aceste dobanzi si penalitati de intarziere au fost calculate la debite care au fost evidentate in contabilitate si declarate la organul fiscal de catre societate, precum si faptul ca pentru obligatiile achitate cu intarziere, accesoriile se stabilesc de organul fiscal competent prin decizie referitoare la obligatiile de plata accesorii**, urmeaza sa se anuleze decizia de impunere privind suma reprezentand penalitati 10% stopaj la sursa aferente **impozitului pe veniturile din salarii, iar constatarile din raportul de inspectie fiscala sa fie valorificate la emiterea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii de catre organul fiscal competent**, potrivit legii.

Totodata, avand in vedere exceptia care s-a ridicat in cauza, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, conform art.183 alin.(5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, constatarile organelor de inspectie fiscala urmand sa fie analizate in vederea emiterii deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii, impotriva careia societatea are posibilitatea exercitarii caii administrative de atac.

**3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care S.C. X S.R.L. invoca in contestatie ca in baza de impozitare sunt cuprinse si elemente neimpozabile.**

In fapt, **S.C. X S.R.L.** a efectuat lucrari de amenajare si constructii, fara a emite facturi fiscale la terminarea lucrarilor sau fazelor de lucrari. Perioada efectuării ultimelor cheltuieli aferente fiecărei lucrari in parte a fost martie 2002 - septembrie 2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca incepand cu trimestrul IV 2003 nu a mai desfasurat activitatea de constructii iar pana la data verificarii pentru serviciile efectuate contestatoarea nu a emis facturi fiscale catre clienti, beneficiari ai lucrarilor executate si nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor prestari de servicii.

In drept, art. 14 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

**“Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia nastere în momentul efectuării livrării de bunuri si/sau în momentul prestării serviciilor, cu exceptiile prevăzute de prezenta lege.”** iar la art. 16 din acelasi act normativ se prevede:

“(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia nastere concomitent cu faptul generator, cu exceptiile prevăzute de prezenta lege.[...]”

De asemenea, art. 18 alin. (1) lit. b din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

**“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**b) preturile de achizitie sau, în lipsa acestora, pretul de cost, determinat la momentul livrării/prestării, pentru operatiunile prevăzute la art. 3 alin. (4) si la art. 4 alin. (3)”** iar la art. 4 din acelasi act normativ se prevede:

**“(1) Se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3. Astfel de operatiuni pot fi:[...]”**

**b) lucrări de constructii-montaj;[...]**”

Art. 29 B lit. a din actul normativ mentionat mai sus stipuleaza:

**“Persoanele impozabile care realizează operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligatii:[...]**

**a) să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa si codul fiscal ale furnizorului/prestatorului si, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;[...]**” iar la pct. C lit. a din acelasi act normativ:

**“Cu privire la evidenta operatiunilor:**

**a) să tină evidenta contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri si/sau prestările de servicii efectuate, precum si cea deductibilă aferentă intrărilor;[...]**”

Avand in vedere cele precizate mai sus si din documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca societatea contestatoare avea obligatia ca la terminarea fiecarei lucrare sau faze de lucrari sa emita facturi fiscale si sa colecteze taxa pe valoarea adaugata.

Mai mult, baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata nu reprezinta productie neterminata ci lucrari executate pentru care in masura in care societatea si-a exercitat dreptul de deducere avea obligatia sa realizeze operatiuni impozabile, respectiv sa colecteze taxa pe valoarea adaugata.

Societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspectie fiscala contractele incheiate cu beneficiarii, fise privind post calcul, devize de lucrari din care sa rezulte termenele de executie si valoarea acestor lucrari, asa cum rezulta din notele anexate la dosarul cauzei la pagina 138 volumul 1. De altfel, **S.C. X S.R.L.** nu invoca aceste documente si nu le prezinta nici in sustinerea contestatiei.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit data finalizarii fiecarei lucrari executate raportandu-se la data efectuării ultimului consum de materiale, respectiv inregistrării pe fiecare lucrare a ultimelor cheltuieli directe si indirecte, avand in vedere si faptul ca societatea nu a mai desfasurat din trimestrul IV 2003 activitate de constructii.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea contestatoare a intrat la data de 15.09.2005 in procedura de lichidare judiciara - faliment.

Din anexele la raportul de inspectie fiscala, se retine ca la determinarea bazei de calcul a taxei pe valoarea adaugata organul de inspectie fiscala a stabilit costul total al fiecarei lucrari in parte.

Astfel, la cheltuielile directe cu materiile prime si materialele inregistrate de contestatoare pe fiecare lucrare in parte s-a adaugat cota parte din cheltuielile cu personalul direct productiv care a deservit fiecarei lucrari, respectiv cheltuielile indirecte aferente fiecarei lucrari, cheltuieli repartizate prin intermediul unui coeficient de repartizare. In acest fel a fost determinat costul fiecarei lucrari in parte, stabilindu-se valoarea minima care ar fi trebuit facturata clientilor. Aceasta valoare minima a constituit baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, se retine ca din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca societatea contestatoare nu a mai desfasurat nici un fel de activitate incepand cu data de 01.06.2003.

Mai mult, desi contesta taxa pe valoarea adaugata stabilita "prin aplicarea cotei de 19% la totalul veniturilor stabilite ca fiind venituri din productia in curs de executie, desi aceste venituri nu sunt purtatoare de TVA", **S.C. X S.R.L.** nu prezinta nici o situatie privind stabilirea bazei de impozitare si modul de calcul al taxei pe valoarea adaugata care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei referitoare la faptul ca organele de inspectie fiscala "aveau posibilitatea de a proceda la stabilirea taxei pe valoarea adaugata care a fost dedusa in mod netemeinic de societate", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat organele de inspectie fiscala nu au analizat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, obiectul verificarii fiind exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor executate si nefacturate, ceea ce presupune taxa pe valoarea adaugata colectata si implicit taxa pe valoarea adaugata de plata.

De asemenea, nu poate fi retinut in sustinerea favorabila a contestatiei nici argumentul potrivit caruia "veniturile suplimentare stabilite de catre organul de control au la baza numai cheltuieli care nu sunt purtatoare de taxa pe valoarea adaugata, respectiv cheltuieli exceptionale, cheltuieli de protocol, cheltuieli cu salariile si aferente salariilor" intrucat din anexele la raportul de inspectie fiscala rezulta ca baza de repartizare a cheltuielilor indirecte determinata de organele de inspectie fiscala a fost consumul efectiv de materiale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in

perioada verificata, se va respinge contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.** ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata.

**4. In ceea ce priveste suma reprezentand:**

**- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;**

**-penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata**, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 18, art. 4, art. 29 din Legea nr. 345/2002, art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 republicata, coroborate cu prevederile art. 181, art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

## **DECIDE**

**1.** Desfiintarea Deciziei de impunere referitoare la suma reprezentand:

- impozit pe profit;

- dobanzi aferente impozitului pe profit;

-penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la recalcularea impozitului pe profit si accesoriilor aferente prin emiterea altei decizii de impunere tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

**2.** Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** pentru suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

**3.** Anularea partiala a Deciziei de impunere pentru suma reprezentand penalitati 10% stopaj la sursa aferente impozitului pe veniturile din salarii, constatarile din raportul de inspectie fiscala urmeaza sa fie valorificate la emiterea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii de catre organul fiscal competent, conform legii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.