

**DECIZIA NR. 3000/07.04.2017**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din sat X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 30383/2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, prin adresa nr. 1415/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 30383/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2008, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, lotul III, jud. X.

Contestația, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov sub nr. BVC\_DEX 13523/2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.08.2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.08.2016 și **are ca obiect suma parțială de X lei** compusă din:

- Y lei taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.08.2016, respectiv data de **02.09.2016**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data transmiterii prin poștă a contestației la D.G.R.F.P. Brașov unde a fost înregistrată sub nr. 6518/11.10.2016, respectiv data de **10.10.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe plicul prin care a fost transmisă contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator KS și prezintă semnătura acestuia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X, prin administrator KS.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/23.08.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/23.08.2016**, acte emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Brașov – Activitatea de Inspecție Fiscală.

**A) Cu privire la obligația fiscală în sumă de Y1 lei reprezentând TVA**

Petenta precizează că a că motivele invocate de organul de control în fundamentarea deciziei sunt nelegale în susținerea contestației aducând următoarele argumente:

- deoarece Codul de procedură fiscală nu conține reglementări referitoare la stabilirea datei în înscrisuri private, având în vedere prevederile art. 277 alin. (3) și (4) și ale art. 278 alin. (1) pct. 6 din Codul de procedură fiscală, data înscrisă în cuprinsul situațiilor de lucrări este data la care beneficiarul a acceptat aceste lucrări, fiind neîntemeiată concluzia organelor de control că data cuprinsă în situațiile de plată este „data listării”;
- De vreme ce în cuprinsul situațiilor de lucrări este menționată denumirea și cantitatea acestora, precum și data emiterii lor iar acestea sunt semnate de

reprezentanții celor două părți, acesta dovedește acordul părților cu privire la lucrările executate și se prezumă că semnăturile părților au fost realizate la data întocmirii documentelor. Astfel, deoarece nu s-a răsturnat prezumția că situațiile de lucrări au fost acceptate de beneficiar la data înscrisă în cuprinsul lor, data recepției este cea la care s-au întocmit înscrisurile;

- Investiția este finalizată din punct de vedere fizic și în toate halele de producție care fac obiectul investiției în discuție, au deja loc activități autorizate chiar dacă scriptic nu a avut loc recepția;

- La data inspecției nu era întocmită integral documentația aferentă recepției finale a halelor chiar dacă fizic ele erau finalizate, deoarece au fost neînțelegeri contractuale între părți, care au fost eliminate prin prelungirea termenului de finalizare a contractului;

- dreptul de deducere a TVA nu ia naștere la data recepției finale, ci la data la care a fost plătită TVA furnizorului;

- În aprecierea dreptului de deducere a TVA pentru lucrări trebuie să se țină seama de stadiul fizic de execuție, dacă lucrările servesc activitatea de producție a societății, dacă plățile s-au efectuat în baza documentelor prevăzute de lege și de demersurile inițiate pentru recepția finală și intabularea construcției.

Petenta face referire la prevederile art. 281 alin. (7) și ale art. 297 alin. (1)- (4) din

Codul fiscal

### **B) Cu privire la impozitul suplimentar pe venituri din dividende în sumă de Z lei**

În susținerea contestației, petenta precizează că este adevărat că s-au strecurat erori în evidențierea reală a sumei de Z1 lei, dar acestea nu pot duce la concluzia că asociatul unic a beneficiat de dividende în sumă de Z2 lei, în fiecare lună din perioada verificată, la care se adaugă dividendele aprobate și plătite asociatului unic în baza Hotărârii AGA.

Petenta afirmă că în urma auditării Situațiilor financiare, poate proceda la ridicarea de dividende, motiv pentru care a dorit să depună suma de Z1 lei din casierie în contul bancar al societății. La oficiul bancar i s-a indicat să înscrie în documentul de depunere de numerar „din încasările de numerar ale societății”, sugestie cu care administratorul nu a fost de acord deoarece societatea nu obișnuiește să încaseze în numerar facturile emise.

Ca urmare a discuțiilor avute cu funcționarul bancar, la sugestia acestuia, administratorul a întocmit un contract de creditare a societății, a depus banii în contul personal al său și i-a transferat societății cu titlul de împrumut.

Deoarece ulterior, s-a constatat că s-a procedat greșit, au fost întocmite două convenții prin care s-au revocat contractele de creditare, care nu au fost luate în considerare de organele de control.

**C) Referitor la obligațiile în sumă de Y2 lei reprezentând TVA respinsă la rambursare și Y3 lei (Y4 lei+ Y5 lei) reprezentând TVA fără drept de deducere, petenta precizează că din motive de ordin practic alege să nu le conteste.**

De asemenea, prin contestația depusă, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 30383/26.10.2016 contribuabilul și organul fiscal emitent au fost convocați în data de 14.11.2016, ora 11, la sediul DGRFP Brașov în vederea susținerii orale.

Susținerea orală a avut loc la data și ora stabilite, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 3328/14.11.2016. Reprezentanții contribuabilului au reluat cele prezentate în contestația transmisă în formă scrisă și au prezentat în plus copii după Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 153/26.08.2016, Acordul pentru intabulare nr. 500487/10.11.2016 dat de GarantiBank SA Agenția X și Formularul pentru înștiințarea privind finalizarea lucrărilor autorizate înregistrat la registratura Inspectoratului Județean în Construcții X cu nr. 37265/13.10.2016.

De asemenea, contribuabilul a solicitat efectuarea unei expertize evaluatorii.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.08.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., TVA în sumă de Y1 lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei și au respins la rambursare TVA în sumă de Y2 lei.**

Inspecția fiscală a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA pentru perioada 01.06.2013 – 31.03.2016, în sumă totală de X lei, aprobat la rambursare sub rezerva controlului ulterior, precum și verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. INTERNET-93818023-2016/25.05.2016, depus pentru luna aprilie 2016, în sumă de X lei.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Tăierea și rindeluirea lemnului” CAEN 1610, iar în perioada supusă verificării a efectuat achiziții de bunuri și servicii din țară sau din Comunitate, necesare desfășurării obiectului de activitate, urmată de livrări de produse finite către clienți din Comunitate și exporturi de produse finite, operațiuni scutite cu drept de deducere.

De asemenea, TVA de rambursat provine din achiziții reprezentând materiale de construcții, utilaje și avansuri pentru lucrări de investiții constând în construcții hale industriale în sat X, com. X, jud. X, de la furnizorii SC TR SRL și SC GR M SRL.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.08.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/23.08.2016 care face obiectul contestației, s-au stabilit următoarele:

### **II.1. Referitor la TVA aferentă perioadei 01.06.2013 – 31.03.2016 pentru care s-a efectuat control ulterior**

**II.1.1** Din verificările efectuate, organele de control au constatat că în balanța de verificare încheiată la data de 31.03.2016, contul 4093.1 „Avansuri imobilizări corporale X” prezintă sold în sumă de A lei iar contul 4093.3 „Avansuri imobilizări corporale X TR” sold în sumă de B lei.

La solicitarea scrisă a organelor de control, administratorului societății, dl. KS, a precizat că în aceste conturi sunt înregistrate totalul investiției executate în baza autorizației nr. 7 din 09 aprilie 2015, iar din acestea C lei sunt de la furnizorul SC GR M SRL și B lei de la SC TR SRL. Referitor la avansurile înregistrate de la acești doi furnizori, în răspunsul la nota explicativă se mai menționează că la recepția finală, facturile de avans vor fi stornate și vor fi facturate serviciile efectiv prestate, prin detalierea lor în devize și situații de lucrări.

Din analiza documentelor și a informațiilor primite, inspectorii fiscali au constatat că în perioada verificată SC X SRL a derulat un proiect investițional în satul X, com. X, jud. X, constând în construcția unor hale de producție și anexe, în baza autorizației nr. 7/09.04.2015. În acest sens, societatea a încheiat contracte de antrepriză cu SC GR M SRL, cu sediul în com. X jud. X și domiciliul fiscal în com. X jud. X, precum și cu SC TR SRL. Astfel:

- cu SC TR SRL a încheiat contractul de antrepriză nr. 39/18.02.2015 și contractul de antrepriză nr. 48/25.02.2015 în baza cărora furnizorul a emis facturi de avans, de decontări parțiale și finale lucrări în sumă totală de B lei, cu TVA aferentă Y6 lei.

- cu SC GR M SRL a încheiat contractul nr. 26/20.08.2014 și contractul nr. 30/12.10.2014 în baza cărora furnizorul a emis facturi de avans în sumă totală de C lei cu TVA aferentă Y7 lei.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, referitor la investiția din sat X, com. X, jud. X, organele de inspecție fiscală au solicitat SC GR M SRL, date și informații referitoare la tranzacțiile desfășurate cu SC X SRL în perioada 01.06.2013-30.04.2016, respectiv fișă cont 411- analitic SC X SRL, facturi emise și situații de lucrări sau orice alte documente care atestă prestarea efectivă a serviciilor către societatea verificată, contracte, comenzi, jurnale de vânzări, balanțe de verificare, modalitatea de decontare.

Din verificarea fișei de cont 401 „Furnizori” analitic SC GR M SRL emisă de SC X

SRL, comparativ cu „Situția clienți-facturi plus încasări” transmisă de SC GR M SRL, s-a constatat că aceasta din urmă a înregistrat în evidența contabilă în plus față de SC X SRL, factura nr. 70/13.10.2015 în valoare totală de X lei, din care baza în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei a rezultat prin regularizarea facturilor de avans în sumă totală de X lei cu TVA X lei.

De asemenea, prin adresa înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov sub nr. 766/14.06.2016, organele de inspecție fiscală au solicitat SC TR SRL, date și informații referitoare la tranzacțiile desfășurate cu SC X SRL în perioada 01.06.2013-30.04.2016, respectiv fișă cont 411- analitic SC X SRL, facturi emise și situații de lucrări sau orice alte documente care atestă prestarea efectivă a serviciilor către societatea verificată, contracte, comenzi, jurnale de vânzări, balanțe de verificare, modalitatea de decontare.

Urmare a acestei solicitări, nici SC GR M SRL și nici SC TR SRL nu au transmis situații de lucrări pentru serviciile de construcții hale prestate în baza contractelor enumerate mai sus.

Având în vedere că până la data inspecției fiscale ar fi trebuit ca lucrările de construcții să fie finalizate, conform prevederilor legale în vigoare și a contractelor încheiate cu cei doi prestatorii, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă de **Y8 lei** (Y7 lei+ Y6 lei), aferentă avansurilor înregistrate în contul 409 „Furnizori debitori” de la SC GR M SRL și de la SC TR SRL, existente în sold la 31.03.2016.

**II.1.2.** În perioada verificată SC X SRL a dedus TVA aferentă achizițiilor de la furnizorul SC IC SRL, reprezentând diverse materii prime, respectiv frize fag uscate și rindeluite, frize fag verzi, rigle din fag pentru panouri.

Referitor la achizițiile de rigle din fag pentru panouri, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că furnizorul SC IC SRL a livrat materiale lemnoase (rigle) către SC X SRL, cu facturi în care este înscrisă mențiunea “taxare inversă” fără a înscrie TVA, cât și cu facturi în care nu este înscrisă mențiunea “taxare inversă”.

Valoarea totală a TVA înregistrată și dedusă în perioada octombrie 2014- noiembrie 2014, de către SC X SRL în baza facturilor primite de la furnizorul SC IC SRL, CUI X, reprezentând achiziții de material lemnos, respectiv rigle din fag pentru panouri, pentru care nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de art. 160 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost în sumă de D lei.

Organele de control au constatat că în avizele de însoțire a mărfii emise de furnizorul SC IC SRL pentru facturile de mai sus, la rubrica „Specificația (produse, ambalaje, etc.)” este înscris: „rigle fag pentru panouri”, în timp ce în notele de intrare- recepție aferente facturilor de mai sus, la rubrica „Specificația produselor” este înscris: „frize fag”, respectiv „frize stejar”.

Având în vedere cele de mai sus și prevederile art. 160 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a dedus nejustificat TVA din facturi de achiziție material lemnos (rigle) de la SC IC SRL, pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, respectiv nu a colectat TVA concomitent cu înregistrarea TVA deductibilă.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de **D lei**, aferentă materialului lemnos (rigle).

**II.1.3.** În urma verificării situației neconcordanțelor din declarațiile informative privind achizițiile/ livrările/ prestările pe teritoriul național (394) pentru perioada verificată, s-a constatat că SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de Y4 lei înscrisă în facturi primite de la SC AF SRL, societate neplătitoare de TVA pe perioada în care a derulat tranzacții cu societatea verificată, respectiv august 2013, astfel cum rezultă din baza de date A.N.A.F. INFOPC.

Având în vedere cele precizate mai sus și în conformitate cu prevederile art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **Y4 lei** aferentă

achizițiilor de la un furnizor neînregistrat în scopuri de TVA.

**II.1.4.** În urma verificării situației neconcordanțelor din declarațiile informative privind achizițiile/ livrările/ prestările pe teritoriul național (394) pentru perioada verificată, s-a constatat că SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de Y9 lei aferentă achizițiilor efectuate cu factura nr. 44/01.10.2013 primită de la SC AS SRL, societate inactivă din data de 13.09.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **Y9 lei** aferentă achizițiilor de la un furnizor inactiv.

**II.1.5.** Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de Y5 lei aferentă achiziției de energie electrică înscrisă în facturi emise de Societatea Electrica Furnizare SA, pentru locul de consum X, X, Jud. X, Str Principală, nr. 240, locație unde societatea nu are înregistrat și declarat un punct de lucru. Drept urmare, având în vedere prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **Y5 lei**, achizițiile nefiind aferente operațiunilor taxabile.

În urma verificărilor efectuate, pentru perioada 01.06.2013 – 31.03.2016, pentru care s-a efectuat control ulterior, s-a stabilit TVA suplimentar în sumă totală de Y1 lei (Y8+ D+ Y4+ Y9+ Y5 lei).

## **II.2. Referitor la TVA aferentă perioadei 01.04.2016 – 30.04.2016 pentru care s-a efectuat control anticipat**

Din verificarea corelațiilor între sumele înscrise în decontul de TVA cu cele din balanța de verificare încheiată la 30.04.2016, s-a constatat că societatea verificată solicită un sold al sumei negative a TVA în sumă de X lei în timp ce în balanță este înregistrat un rulaj al contului 4424- "TVA de rambursat" aferent lunii aprilie 2016, în suma de X lei, rezultând o diferență solicitată la rambursare în plus în sumă de Y2 lei.

Date fiind cele precizate anterior, în baza prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de Y2 lei.

## **II.3. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control au constatat că în luna aprilie a fost ridicată din soldul de casă suma de 2.Q3 lei, din care doar suma de Q3 lei a fost depusă în contul de bancă cu foaie de vărsământ. Astfel suma de Z1 lei care provine din excedentul de numerar din casieria societății acumulat în cursul perioadei iunie 2015- martie 2016, a fost asimilată de către organele de inspecție fiscală cu ridicări de dividende în această perioadă și s-a calculat o medie de Z2 lei/lună valoare netă dividend distribuit, fiind incidente prevederile art. 7 pct. 12 și 11 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv art. 7 alin. (1) pct. 11 și art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal. Aferent acestor dividende s-a determinat impozit pe dividende în sumă totală de Z lei, prin aplicarea cotelor de impozit în vigoare în perioada la care a intervenit scadența.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

### **III.1. Cu privire la TVA în sumă de Y8 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit că societatea nu avea drept de deducere a TVA în sumă totală de Y8 aferentă avansurilor și lucrărilor de investiții înscrise în facturile primite de la furnizori și au ajustat TVA cu această sumă, în condițiile în care nu au analizat implicațiile fiscale ale**

**documentelor prezentate defalcat pe fiecare lucrare și antreprenor, iar din informațiile prezentate nu rezultă cu exactitate situația de fapt fiscală.**

**În fapt**, din analiza documentelor și a informațiilor primite, inspectorii fiscali au constatat că în perioada verificată SC X SRL a derulat un proiect investițional în satul X, com. X, jud. X, constând în construcția unor hale de producție și anexe, în baza autorizației nr. 7/09.04.2015. În vederea efectuării investiției societatea a contractat bunuri și servicii de la diverși furnizori, dintre care:

- cu SC TR SRL a încheiat contractul de antrepriza nr. 39/18.02.2015 și contractul de antrepriza nr. 48/25.02.2015 în baza cărora furnizorul a emis facturi de avans și de decontări parțiale lucrări în sumă totală de B lei, cu TVA aferentă Y6 lei.

- cu SC GR M SRL a încheiat contractul nr. 26/20.08.2014 și contractul nr. 30/12.10.2014 în baza cărora furnizorul a emis facturi în sumă totală de C lei cu TVA aferentă Y7 lei.

Organele de control au constatat că total bază impozabilă înscrisă pe facturile primite de la cei doi furnizori a fost înregistrată în evidențele contabile pe avansuri, respectiv în contul de 409-Furnizori debitori iar societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA prin deconturile de TVA depuse pentru perioadele în care au fost emise facturile.

Având în vedere că până la data inspecției fiscale ar fi trebuit ca lucrările de construcții să fie finalizate, conform prevederilor contractelor încheiate cu cei doi prestatorii, iar din documentele prezentate nu s-a putut stabili TVA aferentă lucrărilor efectiv prestate, existând divergențe între prestator și beneficiar, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea **TVA totală** în sumă de **Y8 lei** (Y7 lei respectiv Y6 lei), aferentă avansurilor înregistrate în contul 409 „Furnizori debitori” de la SC GR M SRL și de la SC TR SRL, **existente în sold la 31.03.2016**.

Prin contestația formulată petenta susține că a prezentat organelor de control situații de lucrări semnate de reprezentanții celor două părți în care este menționată denumirea și cantitatea acestora, precum și data emiterii lor, fapt ce dovedește acordul părților cu privire la lucrările executate.

De asemenea, cu prilejul susținerii orale a contestației, petenta a prezentat copii după Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 153/26.08.2016, Acordul pentru intabulare nr. 500487/10.11.2016 dat de GarantiBank SA Agenția X și Formularul pentru înștiințarea privind finalizarea lucrărilor autorizate înregistrat la registratura Inspectoratului Județean în Construcții X cu nr. 37265/13.10.2016, din care rezultă finalizarea lucrărilor de investiție, documente care au fost anexate la Minuta ședinței înregistrată la DGRFP Brașov-Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 3328/14.11.2016.

Prin adresa 30383/15.11.2016, organul de soluționare a solicitat echipei de inspecție punctul de vedere privind soluționarea contestației având în vedere documentele depuse de contribuabil cu prilejul susținerii orale a contestației. În adresa de răspuns nr. 1659/21.11.2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații cu nr. 3429/22.11.2016, organul fiscal și-a menținut punctul de vedere exprimat în actul administrativ fiscal contestat.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 134<sup>1</sup> 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.*

[...]

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.*

**art. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

**Normele Metodologice date în aplicare**, aprobate prin HG 44/2004

16<sup>1</sup>. (1) Prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și inclus și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.

**art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;

**art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că exigibilitatea intervine la data emiterii unei facturi fiind inclusă și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora. De asemenea, prevederile legale antecitate statuează că pentru lucrările decontate pe bază de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări, sau în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în structura contului 409 „Furnizori debitori” se regăsesc sume facturate de furnizori aferent imobilizărilor corporale din sat X.

La solicitarea scrisă a organelor de control, administratorului societății, dl. KS, a precizat că în aceste conturi sunt înregistrate totalul investiției executate în baza autorizației nr. 7 din 09 aprilie 2015, iar din acestea, C lei sunt de la furnizorul SC GR M SRL și B lei de la SC TR SRL. Referitor la avansurile pentru acești doi furnizori, în răspunsul la nota explicativă se mai menționează că la recepția finală, facturile de avans vor fi stornate și se vor factura serviciile efectiv prestate, prin detalierea lor în devize și situații de lucrări. Totuși petenta prezintă anexat la explicațiile scrise situații de lucrări.

Din documentele prezentate de cele două societăți prestatoare și din explicațiile scrise date de administratorul societății, dl. KS, la Nota explicativă înregistrată la societatea verificată sub nr. 135/22.06.2016, organele de inspecție fiscală au concluzionat că până la data inspecției fiscale societatea verificată nu a definitivat investiția din X, com. X, jud. X, pentru avansurile plătite nu au fost întocmite situații de lucrări, imobilele nu au fost înregistrate în patrimoniul societății verificate, autorizația de construcție aferentă investiției a expirat în aprilie 2016 și nu a fost prelungită, nu a fost acceptată factura finală a prestatorului SC GR M SRL, nu a fost efectuată recepția finală și nici recepții parțiale pe măsura executării lucrărilor, care să conducă la regularizarea avansurilor și darea în folosință a imobilizărilor în

curs, sumele plătite cu titlu de avans rămânând în contul 409 "Furnizori debitori".

De asemenea, din documentele puse la dispoziție a rezultat că au existat divergențe între părțile contractante, respectiv SC X SRL și antreprenorul general SC GR M SRL, referitoare la o serie de deficiențe în realizarea construcțiilor precum și lucrări nerealizate, consemnate în note și adrese de corespondență sau procese verbale de constatare a stadiului fizic al lucrărilor.

Astfel, la solicitarea organelor de control, **SC GR M SRL** a transmis următoarele documente:

- Proces verbal din 09.07.2015 încheiat între SC X SRL, SC GR M SRL și SC TR SRL, semnat de reprezentanții celor trei societăți din care rezultă că au fost discutate deficiențele semnalate asupra lucrărilor executate de antreprenor și subantreprenor și s-a convenit ca în termen de o săptămână să se remedieze deficiențele, urmând ca în 2 săptămâni de la data procesului verbal să se convoace comisia de recepție în vederea efectuării recepției la terminarea lucrărilor.

- Anexa din 30.07.2015 la Proces verbal de terminare a lucrărilor în care se semnalează lipsa următoarelor documente: faza determinantă cu Inspectoratul de stat în Construcții X la structura de rezistență, condica de betoane, traducere certificate de calitate precum și lista lucrărilor care nu au fost executate sau rămân în urmărire pentru hala 1 și hala 3. (deficiențe: infiltrații apa în hale, planeitate pardoseală, trotuar de beton în vederea îndepărtării apelor de la fundație, fisuri la rost de turnare). Se menționează că la data de 30.07.2015 a fost întrunită comisia de recepție și a stabilit amânarea recepției la o altă dată.

- Adresa transmisă de SC X SRL către SC GR M SRL din data de 06.10.2015, semnată de reprezentatul SC X SRL și dirigintele de șantier CI (reprezentant al SC ICI SRL), în care se solicită ca SC GR M SRL să ia măsuri urgente pentru remedierea defecțiunilor la hala 3 și să verifice modul de remediere a defecțiunilor la hala 1 și 2.

- Procesul verbal din 06.12.2015 semnat de dl. BE în calitate de delegat al SC GR M SRL, în care se precizează referitor la solicitarea SC X SRL de remediere a deficiențelor apărute la hala 3 din sat X, com. X, că lucrările de reparații au fost executate între 24.11.2015-06.12.2015 (reparații rosturi pardoseală, reparații panouri acoperiș, înlocuire profile în zona de streșină, izolare îmbinări acoperiș, etc.), constatând deficiențe grave în ceea ce privește întreținerea halelor. Procesul verbal nu a fost semnat de dirigintele de șantier CI.

- Adresa nr. 71/11.12.2015 emisă de SC GR M SRL către SC X SRL, semnată de reprezentatul SC GR M SRL, d-na OF, în care se precizează că au fost efectuate lucrări de remediere/ înlăturare a viciilor și sunt semnalate grave deficiențe în întreținerea clădirilor. Se solicită reprezentantului legal al SC X SRL să se prezinte între 14-18.12.2015 în vederea discutării problemelor financiare, reprezentând restul sumelor de bani datorate de beneficiar.

Organele de control au ajustat dreptul de deducere al TVA și au invocat prevederile art. 148 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

*(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;*

*Art. 138 Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

*a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”*



Conform dispozițiilor Codului fiscal, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept la deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală. În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept la deducere sau sunt folosite, integral ori parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, **taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare** prevăzut de art. 149 din Codul Fiscal.

Totodată, prevederile legale antecitate statuează că baza de impozitare **se reduce**, în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans, în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj, conform prevederilor art. 148 alin (1) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că:

#### **În relația cu SC GR M SRL**

SC X SRL a încheiat cu această societate contractul de antrepriză nr. 26/20.08.2014 și contractul de antrepriza nr. 30/12.10.2014.

**a)** Conform prevederilor contractuale, obiectul contractului nr. 26/20.08.2014 (lucrări subcontractate cu SC TR SRL cu sediul în X, jud. X) îl reprezintă: „executarea și predarea de către antreprenor a trei (3) hale industriale și două anexe (doar suprastructura) descrise în planul anexat, respectiv în Anexa nr. 1, Anexa nr. 2, Anexa nr. 3 a contractului, pe terenul beneficiarului situat în sat X, com. X, jud. X”. Prețul lucrării stipulat în contract este de X euro la care se adaugă TVA (24%) iar termenele de execuție sunt de până la 140 zile lucrătoare de la data începerii lucrărilor.

Data începerii lucrărilor prevăzută în contract este data plății avansului, care este ulterioară datei predării amplasamentului către Antreprenor.

De asemenea, prin contract este prevăzut că plata se va efectua după cum urmează:

- **Avansul prevăzut de 40%** din valoarea de 216.682, 04 euro (exclusiv TVA), **care reprezintă total valoare materiale importate– panel sandwich**, respectiv suma de 86.672,82 euro (exclusiv TVA) **la semnarea contractului**, iar **restul de 60%, respectiv suma de 130.009,22 euro (exclusiv TVA), la finalizarea fabricării panelului.**

- Avans 30% din valoarea de 746.117,96 euro (exclusiv TVA) respectiv suma de 223.825,39 euro (exclusiv TVA) **la semnarea contractului**, reprezentând avans pentru începerea lucrărilor.

- Pentru restul sumei de 522.282,57 euro (exclusiv TVA) se vor elibera facturi conform graficului.

În contract nu se face nici o referire la situații de lucrări sau la data aprobării acestora de către beneficiar.

Anexat la contract au fost prezentate plan, grafic de execuție și plăți, Anexa 1, Anexa 2, și Anexa 3. Din graficul anexat la contract se constată că linițial lucrările trebuiau să fie finalizate în luna decembrie 2014. Termenul de execuție a fost modificat prin actul adițional nr. 1/04.12.2014 cu până la 50 de zile lucrătoare calculate de la data de 04.12.2014.

În baza contractului nr. 26/20.08.2014, în perioada 20.08.2014- 27.03.2015, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul 404 "Furnizori de immobilizări" analitic SC GR M SRL, facturi de avans în valoare totală de X lei, inclusiv TVA, din care prin virament bancar a fost achitată suma de X lei.

**b)** Conform prevederilor contractului nr. 30/12.10.2014, acesta are ca obiect executare fundații utilaje hala 2 și fosă septică pentru hala 1 și hala 2, valoarea contractului fiind X euro. În contract se stipulează că plata lucrărilor se va face la finalizarea lucrărilor prin virament bancar, fără vreo referire la situații de lucrări.

În data de 17.12.2014 a fost emisă pentru SC X SRL factura nr. 00034 cu explicația "Prestări servicii conform contract 30/12.10.2014", având baza impozabilă în sumă de X lei, TVA aferentă în sumă de X lei, care a fost înregistrată în contul 409 "Furnizori debitori" respectiv în contul 4426 "TVA deductibilă".

Pentru aceste servicii a fost prezentat un proces verbal de recepție a lucrărilor fără număr de înregistrare, dată și fără enumerarea persoanelor care au făcut parte din comisia de recepție, precum și situații de lucrări având mențiunea „data listării”, semnate și ștampilate de SC GR M SRL și de SC X SRL.

### **În relația cu SC TR SRL**

SC X SRL a încheiat cu această societate contractul de antrepriză nr. 39/18.02.2015 și contractul de antrepriza nr. 48/25.02.2015.

**a)** Obiectul contractului de antrepriză nr. 39/18.02.2015 este „execuție lucrări construcție hală conform deviz anexat iar data începerii lucrărilor este data plății avansului în sumă de X euro plus TVA.

Valoarea totală contractată este de X euro plus TVA și se prevede ca la data semnării contractului, beneficiarul să facă plata avansului convenit la X euro plus TVA iar diferența valorii contractului se va achita în cote de X euro/lună, respectiv X euro în ultima lună, în perioada martie-iulie 2015, în raport cu lucrările executate.

Termenul de începere a lucrărilor este la încasarea avansului, când se prezumă că a fost predat frontul de lucru, iar termenul de execuție este de 45 de zile lucrătoare de la plata avansului și predarea frontului de lucru.

La art. 8.6 din contract se stipulează că „Plata lucrărilor se face pe baza situațiilor de lucrări emise de Antreprenor, verificate și aprobate de beneficiar, în termen de [...] zile de la primirea lor. Urmare a aprobării situațiilor de lucrări de către beneficiar, antreprenorul va emite facturi pentru lucrările executate”.

În baza contractului nr. 39/18.02.2015 în perioada 18.02.2015- 30.07.2015 S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare totală de X lei, (X lei bază și X lei TVA).

Plățile au fost efectuate cu ordine de plată prin bancă, suma plătită către SC TR SRL fiind în cuantum de X lei.

**b)** Obiectul contractului nr. 48/25.02.2015 îl reprezintă „execuție lucrări de construcție hală conform devizului Anexa 1 la contract. Prețul contractat este X euro plus TVA și se prevede ca la data semnării contractului, beneficiarul să facă plata avansului convenit la X euro plus TVA iar diferența valorii contractului se va achita în cote de X euro, lunar în perioada martie-august 2015, în raport cu lucrările executate.

Termenul de începere a lucrărilor este la încasarea avansului, când se prezumă că a fost predat frontul de lucru, iar termenul de execuție este de 60 de zile lucrătoare de la plata avansului și predarea frontului de lucru.

La art. 8.6 din contract se stipulează că „Plata lucrărilor se face pe baza situațiilor de lucrări emise de Antreprenor, verificate și aprobate de beneficiar, în termen de [...] zile de la primirea lor. Urmare a aprobării situațiilor de lucrări de către beneficiar, antreprenorul va emite facturi pentru lucrările executate.”

- în perioada 18.02.2015-30.08.2015 **SC TR SRL** a emis facturi pentru întreaga valoare a celor două contracte, iar avansurile au fost regularizate, toate facturile fiind înregistrate în contabilitatea SC X SRL și achitate;

- au fost prezentate situații de lucrări pentru întreaga valoare a lucrărilor iar acestea prezintă înscrisă „data listării” care coincide cu data facturii aferente, documente purtând semnătura și ștampila SC GR M SRL și a SC X SRL

- deși în contractele încheiate cu prestatorii de servicii/lucrări de construcții erau prevăzute termene de executare de 45 zile respectiv de 60 de zile de la data plății avansului (februarie 2015), graficele fizice de execuție a lucrărilor prevăd un interval de realizare a lucrărilor de 6 luni calendaristice, din martie 2015 până în august 2015. De altfel, conform contractelor încheiate între cei doi parteneri, diferența valorii contractului se va achita „cu BO scadent la o data stabilită de comun acord în (luna) 2015, în raport cu lucrările executate până la acest

termen” ultima lună pentru efectuarea lucrărilor fiind iulie 2015 în cazul contractului nr. 39/18.02.2015 și august 2015 în cazul contractului nr. 48/25.02.2015;

- contractele nu conțin nicio clauză care să condiționeze emiterea facturii finale de recepția lucrărilor fiind stipulat doar că „recepția lucrărilor contractate și executate se va face în termen de 10 zile de la data la care Antreprenorul comunică Beneficiarului terminarea acestora”;

- „părțile declară că la data semnării prezentului contract a fost predat amplasamentul așa încât antreprenorul declară că a deschis frontul de lucru”

- în Notificarea transmisă SC TR SRL în data de 04.04.2016 nu i se impută acesteia decât faptul că nu au fost predate „documentele de calitate, declarațiile de conformitate și actele necesare intabulării celor două hale”, fără deficiențe de realizare a lucrărilor în contractele în care are calitatea de antreprenor.

Se reține că în documentele întocmite ca urmare a verificărilor efectuate nu se pune la îndoială realitatea investiției derulată de SC X SRL.

Referitor la această speță organul de soluționare reține că societatea verificată a înregistrat în conturi de avans, atât avansurile prevăzute prin contracte, cât și facturile de decontări emise de SC GR M SRL și SC TR SRL în legătură cu proiectul investițional dezvoltat în satul X, com. X, jud. Brasov.

### **A) În ceea ce privește avansurile prevăzute prin contracte**

**Din analiza prevederilor contractelor încheiate cu cei doi furnizori coroborat cu constatările organelor de control, s-au constatat următoarele:**

**1) În contractele încheiate între părți sunt prevăzute avansuri pentru începerea lucrărilor și avansuri pentru materiale.**

Astfel, în contractul nr. 26/20.08.2014 încheiat cu SC GR M SRL este prevăzută acordarea unui avans în sumă de X euro (exclusiv TVA) din valoarea panourilor sandwich **la semnarea contractului** iar suma de X euro (exclusiv TVA), **la finalizarea fabricării panelului.** Tot în acest contract este prevăzut un avans în sumă de X euro (exclusiv TVA) **la semnarea contractului**, reprezentând avans pentru începerea lucrărilor.

În contractul nr. 39/18.02.2015 încheiat cu SC TR SRL se prevede că **la data semnării contractului**, beneficiarul să facă plata avansului convenit la X euro plus TVA iar în contractul nr. 48/25.02.2015 se prevede ca **la data semnării contractului**, beneficiarul să facă plata avansului convenit la X euro plus TVA.

Referitor la aceste avansuri, prin adresa nr. 30383/14.01.2017 au fost solicitate explicații suplimentare de la organele de control. În răspunsul transmis cu adresa 387/24.02.2017, echipa de control precizează că **a ajustat TVA până la data la care vor fi îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere dar din documentele aflate la dosar nu rezultă ce anume condiții nu îndeplinesc avansurile prevăzute prin contract pentru ca TVA aferentă să fie deductibilă, în condițiile în care au fost prevăzute prin contractele încheiate între părțile contractante, au fost emise facturile, organele de control nu au semnalat deficiențe de formă a facturilor și lucrările au fost demarate.**

De asemenea, organele de control precizează că după terminarea inspecției fiscale contribuabilul a transmis două facturi emise de SC GR M SRL în luna august 2016 și PV de punere în funcțiune nr. 153/26.08.2016 **și precizează că societatea are posibilitatea să ajusteze TVA în favoarea sa și să își exercite dreptul de deducere printr-un decont ulterior.**

Deși prin adresa 30383/14.01.2017 organul de soluționare a solicitat informații defalcate pe fiecare antreprenor, la fel ca și în Raportul de inspecție fiscală, organele de control au tratat ca avansuri toate sumele înscrise în facturile emise de cei doi antreprenori în speță și au formulat un răspuns general, preluând cele precizate în RIF, fără a face distincție între avansurile prevăzute prin contracte și cele acordate peste sumele stabilite prin contract și fără a analiza distinct facturile în care era înscris avans de cele care aveau ca obiect

prestări servicii sau decontări parțiale/finale.

Referitor la regularizarea avansurilor în Normele metodologice date în aplicarea art. 155 din Legea 571/2003 la punctul 72 legiuitorul prevede că:

*„72. (2) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (19) lit. r) din Codul fiscal.*

**Astfel, faptul că nu au fost regularizate avansurile nu constituie un motiv de ajustare în condițiile în care legislația fiscală permite ca regularizarea avansurilor să se facă până la data emiterii facturii finale.**

În speță se reține că **organele de control nu fac nicio precizare cu privire la destinația viitoare a clădirilor, respectiv dacă acestea vor fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept/fără drept de deducere ale achizitorului.** Nu s-a analizat dacă aceste facturi au fost întocmite în conformitate cu prevederile contractuale, dacă avansurile au fost angajate pentru efectuarea de operațiuni cu drept de deducere, organele de control motivându-și constatările doar pe faptul că între părți au existat divergențe cu privire la calitatea anumitor lucrări.

Prin adresa nr. 387/24.02.2017 organele de control menționează că după terminarea inspecției fiscale contribuabilul a transmis două facturi emise de SC GR M SRL în luna august 2016 și PV de recepție la terminarea lucrărilor nr. 153/26.08.2016 (privind lucrarea “Construire spații pentru birouri și spații necesare depozitării și prelucrării materialului lemnos) și precizează că **societatea are posibilitatea să ajusteze TVA în favoarea sa conform prevederilor art. 149 alin (5<sup>1</sup>) din Legea 571/2003 și să își exercite dreptul de deducere** printr-un decont ulterior, fără a avea în vedere că în perioada supusă verificării investiția realizată nu a fost finalizată, astfel că nu se putea stabili data de începere a perioadei de ajustare.

Având în cele prezentate în actele atacate, susținerile petentei și documentele existente la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității ajustării taxei pe valoarea adăugată realizată în luna martie 2016, drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea îndeplinirii condițiilor de efectuare a acestei operațiuni.

**2) În ceea ce privește sumele facturate peste valoarea avansurilor** se constată că în cazul SC TR SRL aceasta a înscris în facturi decontare „parțială” sau „finală” și că în cazul contractului nr. 48/25.02.2015, factura finală a fost emisă în 30.08.2015 iar pentru contractul nr. 39/18.02.2015 regularizarea avansului s-a efectuat în 02.06.2015 (factura 2867) iar factura finală a fost emisă în 30.07.2015. Contribuabilul a prezentat situații de lucrări pentru valoarea totală contractată, dar acestea nu au fost luate în considerare deoarece nu prezintă data la care au fost acceptate de beneficiar.

În cazul facturilor emise de SC GR M SRL, se reține că în cele emise în baza contractului 26/20.08.2014 este făcută mențiunea „avans”. Conform prevederilor contractuale pentru suma de X euro (contractul 26/20.08.2014) se vor elibera facturi conform graficului iar în contractul 30/12.10.2014 este stipulat că plata lucrărilor se va deconta la finalizarea lucrărilor conform facturii emise de antreprenor. Prevederile acestor contracte nu fac nicio referire la situații de lucrări și nu condiționează emiteria facturii de data la care acestea vor fi acceptate de beneficiar. Pentru lucrările prevăzute în contractul 30/12.10.2014 a fost emisă factura 34/17.12.2014 având ca obiect „prestări servicii cf. ctr.”

Din documentele aflate la dosarul contestației se mai reține că:

- În anul 2014 a fost încheiat cu SC GR M SRL contractul 26/20.08.2014 pentru construcția a trei hale de 648 mp, 1.760 mp, respectiv 4.512 mp denumite în situațiile de lucrări hala 1, hala 2 respectiv hala 3;
- Prin contractul 30/12.10.2014 SC GR M SRL s-a angajat să realizeze lucrări de fundație pentru utilaje hala 2 și fosă septică pentru hala 1 și 2;
- Conform devizului la contractul 48/25.02.2015 hala care urmează a fi edificată de SC TR SRL are 1067,5 mp;
- conform devizului la contractul 39/18.02.2015 hala care urmează a fi edificată de SC TR SRL are 868 mp;
- Organele de control precizează că aceste lucrări au fost începute în baza autorizației nr. 7/09.04.2015, dar nu explică decalajul între data semnării contractelor cu SC GR M SRL **20.08.2014**, respectiv **12.10.2014** și data obținerii autorizației, mai ales că termenele de execuție sunt în cazul SC GR M SRL fixate prin contractul inițial pentru luna decembrie 2014;
- Din adresele de corespondență purtate între părți rezultă deficiențe la cele 3 hale care fac obiectul contractului 26/20.08.2014. Astfel, referitor la afirmația echipei de control că „au fost prezentate centralizatoare ale situațiilor de lucrări care nu sunt datate, au aceeași valoare ca și facturile de avans, precum și situații de lucrări fără dată, dar cu menționarea datei listării ... deși ... în aceeași perioadă există deficiențe de construcție, de calitate, neîndeplinirea obligațiilor contractuale referitoare la lucrările executate de SC GR M SRL, deficiențe care nu au fost cuantificate și reflectate ca refuzuri în situațiile de lucrări sau în facturi de regularizare, situațiile de lucrări fiind semnate de prestator și beneficiar ca fiind realizate conform contractului la care face referire fiecare factură de avans” aceasta nu poate fi reținută în cazul lucrărilor executate de SC TR SRL în baza contractelor 48/25.02.2015 și 39/18.02.2015, dar se constată că pe fundalul acestor divergențe s-a ajustat în procent de 100% TVA aferentă și în cazul acestor contracte.
- Organele de control au analizat în ansamblu investiția, fără a fi delimitate lucrările pe contracte și pe antreprenor dar motivarea acestora cuprinde aspecte ce privesc pe SC GR M SRL și contractul 26/20.08.2014;
- În Raportul de inspecție se precizează că „desi au fost prezentate situații de lucrări ca anexă la Nota explicativă nr. 135/22.06.2016, în aceeași notă, administratorul societății, dl KS, precizează că urmează să se facă detalierea lucrărilor prin situații de lucrări” iar organele de control incriminează faptul că Situațiile de lucrări prezintă doar data listării și nu au înscrisă data la care au fost acceptate de beneficiar, concluzionând că acestea nu au calitatea de documente justificative conform prevederilor art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității. Referitor la acest aspect, organul de soluționare constată că în contractele încheiate cu SC GR M SRL nu se face nicio referire la data acceptării situațiilor de lucrări de către beneficiar astfel că în conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (7) lucrările sunt efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări;
- Organele de control semnaleză încălcări ale prevederilor Ordinului nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene și Ordinului 1802/2015 referitor la conturile în care se înregistrează avansurile pentru imobilizări și ajustările de valoare ale activelor imobilizate dar nu este prezentat cum influențează acestea dreptul de deducere TVA prevăzut la Titlul VI din Legea 571/2003 privind Codului fiscal;
- În adresa transmisă de SC X SRL către SC GR M SRL din data de 06.10.2015 se precizează că „trebuie urgent să se treacă la refacerea lucrărilor care au creat această situație și aducerea construcțiilor la un nivel de siguranță, deoarece conform situației prezentate există pericolul de electrocutare a personalului care lucrează cu utilajele, scoaterea din funcțiune a utilajelor, degradarea produselor finite realizate și chiar întreruperea activității”, **de unde rezultă că petenta desfășoară activitate în aceste clădiri, chiar dacă nu a efectuat recepția lucrărilor.** Se constată că în Anexa din 30.07.2015 la Proces verbal de terminare a lucrărilor executanții au consemnat de mână că „utilajele erau deja montate și funcționau” ceea ce presupune că imobilele

erau folosite dar organele de control nu fac nicio referire la tipul activităților care se desfășoară în acestea (operațiuni cu drept de deducere, sau fără drept de deducere).

În adresa nr. 387/24.02.2017 organele de control motivează constatările care au dus la ajustarea TVA prin faptul că termenele de execuție prevăzute în contracte erau la data inspecției depășite iar autorizația de construcție expirată dar nu țin cont de faptul că lucrările erau dacă nu finalizate cel puțin aproape de a fi finalizate și precizează că societatea verificată a refuzat la plată factura finală nr. 70/13.10.2015 emisă de SC GR M SRL, pe care nu o înregistrează în evidențele contabile, în valoare totală de X lei, din care baza în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, în care la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” poz.1 este înscrisă mențiunea “Prestări servicii de execuție conform cntr. 26/20.08.2014 și anume construire hala 648 mp, -102.615,46 eur, fără TVA, hala 1672 mp, -251.756,32 eur, fără TVA, hala 4320 mp, -608.428,25 eur, fără TVA, act aditional nr. 2/17.02.2014 pentru hala 4.320 mp, suplimentare beton, -6671,77 eur fără TVA”, iar la poziția 2 “Storno facturi avans seria GMPS, nr. 00005, nr. 00007, nr. 00008, nr. 00009, nr. 00012, nr. 00015, nr. 00017, nr. 00020, nr. 00024, nr. 00032, nr. 00036, nr. 00037, nr. 00038, nr.00039, nr. 00040, nr. 00042, nr. 00044, nr. 00046, nr. 00048, nr. 00049, nr. 00051, nr. 00055 ( curs euro =4,4156 lei)”, scadența facturii fiind 18.10.2015.

Referitor la aceste precizări se reține că modul în care a înțeles petenta să execute contractul încheiat cu SC GR M SRL, respectiv faptul că nu a reziliat acest contract atunci când a constatat deficiențe de calitate sau depășirea termenelor de execuție, ține doar de voința părților și nu poate atrage răspunderea fiscală a beneficiarului. De asemenea, faptul că a fost refuzată primirea doar pentru factura nr. 70/13.10.2015 emisă de SC GR M SRL ridică întrebări cu privire la tratamentul fiscal identic aplicat la control celor patru contracte și care a dus la ajustarea în proporție de 100% a TVA aferentă, iar din documentele aflate la dosar nu reiese că organul de control ar fi solicitat petentei explicații cu privire la valoarea lucrărilor deficitare.

Organul de inspecție susține că prestarea serviciilor poate fi demonstrată numai prin situații de lucrări întocmite conform graficelor de execuție, urmată de recepții parțiale, cu regularizarea avansurilor și de recepția finală a acestora. Cu toate acestea incriminează faptul că situațiile de lucrări au fost listate la data la care au fost emise facturile dar nu analizează dacă societatea intenționează să desfășoare activități taxabile în halele care fac obiectul celor 4 contracte. În ceea ce privește recepțiile parțiale sau finale se constată că prevederile legale referitoare la deductibilitatea TVA nu condiționează deductibilitatea TVA de efectuarea recepțiilor, ci de realizarea lucrărilor în scopul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunea în ansamblul ei, respectiv din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/23.08.2016, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu impuse de legea fiscală, pentru fiecare contract în parte, dacă organele de inspecție fiscală au verificat necesitatea efectuării acestor servicii, dacă societatea justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor și dacă aceste prestări au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile .

Față de cele expuse mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune reanalizarea de către acestea a operațiunilor în funcție de natura lor, de prevederile contractuale și ținând

cont de condițiile de derulare a fiecărui contract în parte, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

### **III.2. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de Z lei**

**În fapt**, în raportul de inspecție fiscală organele de control precizează că din analiza operațiunilor efectuate prin contul de casă al SC X SRL, s-a constatat că în 12.04.2016, 14.04.2016 și 19.04.2016 societatea verificată înregistrează la rubrica „Plăți” din Registrul de casă aferent punctului de lucru X, suma totală de Z1 lei (Q1+Q2+Q3 lei) cu explicația “depunere numerar”, operațiuni pentru care nu au fost prezentate documente justificative („Dispoziție încasare/plată către casierie”, „Foaie de vărsământ” vizată de bancă care să ateste depunerea în conturile bancare ale SC X SRL a sumelor ridicate din casierie sau alte documente), înregistrările în evidența contabilă efectuându-se prin note contabile.

În urma analizei extrasului de cont al SC X SRL emis de Banca Comercială Intesa Sanpaolo România SA, pentru perioada 01.04.2016-02.05.2016, s-a constatat că nu sunt înregistrate intrări de numerar cu foi de vărsământ și că s-a încasat prin virament bancar sumă de Z1 lei, (suma de Q1 lei în data de 12.04.2016, suma de Q2 lei în data de 14.04.2016 și suma de Q3 lei în data de 19.04.2016), reprezentând încasare cu OP de la KS în baza contractelor de creditare nr. 1/01.03.2016 și nr. 2/18.04.2016, încheiate între dl. KS în calitate de creditor și SC X SRL în calitate de beneficiar.

Obiectul contractelor de creditare firmă menționate mai sus, îl reprezintă creditarea SC X SRL de către dl. KS, administratorul societății, cu suma totală de Z1 lei, pentru efectuarea unor plăți necesare desfășurării activității curente a societății, pentru o perioadă de trei luni de la data semnării.

Totodata, s-a constatat faptul că în luna aprilie 2016 au fost plătite dividende d-lui KS, asociat unic și administrator al SC X SRL, prin Banca Comercială Intesa Sanpaolo România SA, în baza Hotărârii asociatului unic nr. 130/12.04.2016, din care suma de Q4 în 13.04.2016, suma de Q5 lei în 15.04.2016 și suma de Q3 lei în 20.04.2016. Pentru sumele distribuite ca dividende în luna aprilie 2016 societatea verificată a declarat în luna martie 2016 impozit pe dividende în sumă de Z3 lei.

În nota explicativă dată de reprezentantul societății cu privire la sumele retrase din casierie, acesta afirmă că au fost întocmite dispoziții de plată pentru fiecare retragere și că era necesară depunerea sumei de Z1 lei în contul bancar al societății în vederea distribuirii ulterioare de dividende. Dl KS mai precizează că deoarece consilierul bancar l-a îndrumat să depună banii în contul personal, de unde mai apoi să îi transfere în contul societății în temeiul unor contracte de creditare, pentru a justifica depunerile a întocmit contractele de creditare nr. 1/01.03.2016 și nr. 2/18.04.2016, prin care a creditat societatea X SRL, cu suma totală de Z1 lei. Ulterior, în urma unor discuții purtate cu contabilă societății, s-a constatat că demersurile întreprinse au fost greșite și au fost întocmite două convenții, prin care au fost revocate contractele de creditare.

Având în vedere explicațiile primite, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat Băncii Comerciale Intesa Sanpaolo România SA, informații referitoare la tranzacțiile derulate de dl. KS, în calitate de administrator al SC X SRL, prin conturile personale deschise la această bancă, pentru perioada 01.01.2016- 27.06.2016.

Din analiza extraselor de cont transmise, organele de control au constatat următoarele:

- suma de Q1 lei virată în 12.04.2016 către SC X SRL cu explicația “transfer sumă cf ctr. de creditare din 01.03.2016” a fost încasată în 11.04.2016 de la BA cu explicația “transfer sumă” din Banca Transilvania SA;
- suma de Q2 lei virată în 14.04.2016 către SC X SRL cu explicația “transfer sumă cf ctr.

de creditare din 01.03.2016” provine din încasarea în 13.04.2016 de la SC X SRL a sumei de Q4 lei cu explicația „repartizare dividende cf. bilanță martie 2016”;

- suma de Q3 lei virată în 19.04.2016 către SC X SRL cu explicația “creditare soc. ctr. creditare nr. 2/18.04.2016” provine din încasarea în 15.04.2016 de la SC X SRL a sumei de Q5 lei cu explicația „repartizare dividende cf. Bilanță martie 2016”.

Organele de control au concluzionat că, încasările în contul SC X SRL au fost efectuate prin virament bancar (cu ordin de plată) și nu au la bază depuneri de numerar în contul administratorului (așa cum susține acesta prin nota explicativă), iar suma de Z1 lei ridicată din casieria SC X SRL în zilele de 12.04.2016, 14.04.2016 și 19.04.2016, fără documente justificative, nu a fost depusă în contul bancar al societății verificate.

Întrucât suma de Z1 lei provine din excedentul de numerar din casieria societății acumulat în cursul perioadei iunie 2015- martie 2016, organele de inspecție fiscală au asimilat această sumă cu ridicări de dividende în această perioadă și au calculat o medie de Z2 lei/lună valoare netă dividend distribuit, aferent cărora s-a determinat impozit pe dividende în sumă totală de Z lei, prin aplicarea cotelor de impozit în vigoare în perioada la care a intervenit scadența.

Organele de control au invocat prevederile art. art. 7 ali. (1) pct. 12, art. 11 alin. (1) și art. 67 din Legea 571/2003, respectiv art. 7 pct. 11, art. 11 alin. (1) și art. 97 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

Legea 571/2003

*"Art. 11 - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".*

*art. 7*

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*(...)*

*12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:*

*a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;*

*b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;*

*c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;*

*d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;*

*e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.*

*Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

*- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;*

*- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.*

*art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

*(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face*



*plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociațiilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”*

Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016

*“art. 7 Definiții ale termenilor comuni*

*În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

**11. dividend** - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;

f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

*art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

*art. 97 Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

*(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociațiilor/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea înregistra la data de 11.04.2016 un sold de casă de X lei, pentru regularizarea căruia au fost evidențiate ridicări de numerar din casierie urmate de depuneri în contul bancar.

Din înregistrările efectuate în conturile de casă și bancă nu rezultă un disponibil suplimentar de Z1 lei care să fi fost însușit de administratorul societății, pe lângă dividendele ridicate.

În adresa 387/24.02.2017 transmisă de echipa de control la solicitarea organului de soluționare, aceasta precizează că pentru ieșirile din numerar nu au fost întocmite documente justificative și nu există foi de vărsământ care să ateste depunerea în numerar a sumei de Z1 lei în conturile bancare ale SC X SRL. De asemenea, se precizează că, în evidențele contabile, ieșirile de numerar au fost înregistrate în corespondență cu contul bancar deși nu au fost efectuate depuneri în numerar. Organele de control însă, nu fac nicio referire la faptul că suma de Z1 lei intrată în contul SC X SRL prin virament bancar cu explicația „transfer sumă conform contractului de creditare” nu a fost înregistrată în

documentele de evidență financiar-contabilă și nici la convențiile prin care administratorul societății susține că a revocat contractele de creditare. Totodată organul fiscal afirmă că a asimilat dividendelor sumele ridicate din casieria societății totalizând Z1 lei pentru care nu s-au prezentat documente justificative dar nu analizează implicațiile fiscale ale faptului că în contul bancar al SC X SRL a intrat tot suma de Z1 lei, în baza unor contracte referitor la care petenta susține că au fost revocate și care nu au determinat înregistrarea în contul 455 a unei obligații de rambursare a societății față de asociat.

Din explicațiile și înregistrările efectuate de societate se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă în luna aprilie 2016 societatea a făcut demersuri pentru regularizarea soldului **scriptic** de casă și, pe fondul relaxării fiscale în ceea ce privește impozitarea veniturilor din dividende (diminuarea cotei de impozitare a veniturilor din dividende de la 16% la 5% de la 01.01.2016), a repartizat dividende în situația în care în fapt sumele ar fi fost ridicate fizic din casierie anterior anului 2016.

În acest sens sunt relevante următoarele:

- analiza inspectorilor antifraudă și a inspectorilor fiscali, care sesizează pentru perioada mai 2015- martie 2016 ridicări de numerar din contul bancar peste sumele necesare pentru acoperirea cheltuielilor curente ale societății, rezultând creșterea lunară a soldului de casă, acesta ajungând de la x lei la sfârșitul lunii mai 2015, la x lei la sfârșitul lunii martie 2016;
- mare parte a sumelor virate în contul bancar al SC X SRL, provin din dividendele distribuite în luna aprilie 2016. Astfel, din soldul de casă al SC X SRL a fost ridicată suma de Q3 lei în 11.04.2016 și suma de Q1 lei în 12.04.2016, din care au fost depuse în contul de bancă cu foaie de vărsământ doar suma de Q3 iar suma de Q1 lei a fost virată din contul personal al administratorului. Din aceste sume și din soldul de bancă, au fost achitate d-lui KS, în contul bancar, dividende în sumă de Q4 lei în data de 13.04.2016. Soldul contului **personal al d-lui KS, deschis la Banca Comercială Intesa Sanpaolo Romania SA**, era la data de 01.01.2016 de zero lei iar suma de Q1 lei virată către SC X SRL în data de 12.04.2016 a fost primită în 11.04.2016 de la d-na Bolohan Angela și i-a fost restituită acesteia în data de 18.04.2016. Referitor la suma de Q2 lei depusă în contul SC X SRL la data de 14.04.2016 și de Q3 lei depusă în contul bancar la data de 19.04.2016, se constată că au fost înregistrate în evidențele contabile cu notele 581.1=5311 și 5121=581.1 dar în fapt au fost virate din contul personal **al d-lui KS**, din sumele încasate cu titlul de dividend.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat faptul că fiecare distribuție de dividende a fost urmată de o depunere în contul societății SC X SRL, respectiv dacă sumele care nu au existat fizic în casierie, au fost acoperite din dividendele distribuite asociatului în data de 13.04.2016, respectiv în data de 15.04.2016 (Q5 lei) și pe care acestea le ridicase anterior acestei date, de-a lungul perioadei mai 2015- martie 2016.

Prin urmare, având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate, pentru impozitul pe dividende în sumă de **Z lei** urmează a se aplica prevederile art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**În drept, în spețele prezentate anterior la cap. III punctele III.1. și III.2.** sunt aplicabile prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

- (2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:
- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
  - b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
  - c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
  - d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;
  - e) solicitarea de informații de la terți;
  - f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
  - g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;
  - h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;
  - i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)”

De asemenea, incidente sunt și prevederile art. 6 și art. 7 și din același act normativ, care precizează:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii....”

„art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

În ceea ce privește forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, precum și sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, art. 72 și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd că:

„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt

relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspectie fiscala trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior la cap. III, punctele III.1 și III.2 din prezenta decizie și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

*(3) „Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

**urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.08.2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, cu privire la TVA în sumă de Y8 lei stabilită suplimentar de plată și la impozitul pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei.**

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organele de inspecție fiscală competente, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de dreptul de deducere al TVA pentru cele patru contracte de lucrări de investiții și ținând cont de prevederile contractuale, respectiv vor proceda la reanalizarea modului de înregistrare în evidențele contabile și implicațiile fiscale ale operațiunilor derulate prin casă și prin conturile bancare în luna aprilie 2016, cu verificarea sursei banilor și a modului de înregistrare a contractelor de creditare, precum și a tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a acestuia, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele/documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

### **III.3. Referitor la TVA în sumă totală de Y10 lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.***

**În fapt**, în perioada verificată SC X SRL nu a aplicat măsurile de simplificare pentru achiziții de „rigle din fag pentru panouri” de la furnizorul SC IC SRL, respectiv nu a colectat TVA concomitent cu înregistrarea TVA deductibilă în sumă totală de D lei.

De asemenea, organele de control au constatat că societatea verificată a dedus TVA în sumă totală de Y9 lei înscrisă în factura nr. 44/01.10.2013 primită de la SC AS SRL, societate inactivă din data de 13.09.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Aferent celor două deficiențe descrise mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă totală de **Y10 lei** (D+ Y9 lei).

În contestația depusă, petenta nu face nicio referire la motivele de fapt și de drept pentru care contestă aceste sume.

**În drept**, în speță sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„art. 269 alin. (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată. Mai mult, având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„art. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Se reține că **în ceea ce privește TVA în sumă de D lei** aferentă achizițiilor de la SC IC SRL pentru care contestatara era obligată să aplice măsurile de simplificare **și TVA în sumă de Y9 lei** aferentă achizițiilor de la un contribuabil inactiv, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 249 Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții,*

mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul 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 cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În speță, deși în contestație precizează că din suma totală stabilită de organele de control cu titlu de TVA prin Decizia de impunere F-X/23.08.2016, **nu contestă** TVA respinsă la rambursare de Y2 lei și TVA fără drept de deducere în sumă de Y3 lei, reprezentantul SC X SRL nu își motivează contestația cu privire la TVA în sumă totală de **Y10 lei** (D+ Y9 lei) **motiv pentru care se va respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E:**

**1) Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.08.2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **Q** lei, reprezentând:

- Y8 lei TVA;

- Z lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**2) Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.08.2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **Y10** lei, reprezentând TVA

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.