

DECIZIA NR. 1500/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 16411/31.05.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. BVG_AIF1 2969/30.05.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 16411/31.05.2018, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1994, având domiciliul fiscal în mun. X, Fdt. Hărmanului, nr. 1 Bis, birou 1, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 31234/14.05.2018, 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/27.03.2018*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/27.03.2018 și **are ca obiect suma parțială de X lei**, din care P lei impozit pe profit și T lei TVA.

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 comunicării 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/27.03.2018, respectiv data de **03.04.2018** și data de **14.05.2018** la care a fost înregistrată contestația la A.J.F.P. X, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin avocat VI în baza Împuternicirii avocațiale din data de 14.05.2018 anexată în original și este semnată în original.

Constatănd 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 mun. X, jud. X, prin avocat.

I. S.C. X S.R.L. din X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/27.03.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/27.03.2018, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov– Activitatea de Inspecție Fiscală și solicită anularea acesteia cu privire la suma parțială de X lei, din care P lei impozit pe profit și T lei TVA, aducând în susținere următoarele motivații:

1) Cu privire la achizițiile de la MP SRL

Societatea menționează că mai mult de jumătate din achizițiile de la MP SRL au reprezentat achiziții de vopsele (2900 litri vopsea), materiale referitor la care susține că au fost utilizate pentru executarea obligațiilor contractuale față de FLS SA.

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează următoarele:

1.1. Vopseaua necesară pentru stâlpii de iluminat

- a) Calculul privind numărul de stâlpi vopsiți- numărul de stâlpi este de aproximativ 3 ori mai mic decât cel estimat de inspectorii fiscali;
- b) cu privire la personalul folosit la vopsirea stâlpilor petenta susține că a angajat personal strict pentru aceste activități și că însuși asociatul societății a prestat astfel de activități;
- c) referitor la analiza costului cu materialele/stâlp reprezentantul petentei sesizează mai multe erori, respectiv:

- Prețul pe stâlp (cu tot cu brațul metalic și corpul de iluminat) nu este doar 80 ron (pentru stâlpii de 8-10 m) ci de $80+14+28=122$ ron (anexa 1 la contractul cu FLS SA);
- Prețul pe litrul de vopsea nu a fost întotdeauna 70 ron;
- În proiectul de raport inspectorii vorbeau de un necesar de 1 l de vopsea la 8 mp,

estimare folosită de societate pentru a arăta că era nevoie de 1 l vopsea pentru 1 stâlp (2 acoperiri).

d) Referitor la susținerea că devizele nu au fost semnate de beneficiar, societatea consideră că faptul că facturile au fost achitate prin virament bancar certifică realitatea operațiunilor cu FLS SA.

1.2. Societatea incriminează că inspectorii fiscali nu au constatat ei înșiși situația de fapt, ci au preluat integral cele cuprinse în Procesele verbale nr. A/30.12.2016 și B/13.12.2016 încheiate de inspectorii antifraudă în anul 2016.

1.3. Societatea nu avea obligații legale de identificare a reprezentanților SC MP SRL.

1.4. Nu s-au adus argumente și indicii legale pentru a se proba că sumele plătite prin virament bancar către societatea MP SRL ar fi fost returnate în patrimoniul SC X SRL iar plata prin numerar, este permisă de lege în anumite limite, limite care au fost respectate.

1.5. Din punct de vedere al gestiunii stocurilor, vopselele pentru stâlpii de iluminat (achiziționate de la MP SRL) erau păstrate alături de celelalte vopsele pentru service-ul auto, din acest motiv se înregistrau întâi în contul 3012.52.

1.6. Cu privire la recepția bunurilor în mod diferit față de inscripțiile din facturi, societatea susține că recepția s-a efectuat în mod corect, chiar dacă mențiunile de pe facturile MP cuprindeau greșeli.

1.7. Cu privire la persoanele angajate de furnizorul MP SRL, petenta precizează că nu este răspunderea sa modalitatea în care această societate și-a ținut evidența fiscală, sau a înregistrat contracte individuale de muncă pentru persoanele care prestau efectiv munca pentru aceasta.

1.8. Cu privire la consumurile „nereale” din lunile februarie, martie și mai 2016 (menționate la pagina 22 din raportul de inspecție fiscală) petenta precizează că nu sunt aferente achizițiilor de la MP SRL, prin urmare nu prezintă relevanță față de constatările controlului.

2) Cu privire la vânzarea imobilului din B către afiliatul MC

Petenta subliniază că investițiile la acest imobil s-au efectuat succesiv, acesta fiind transformat din garaj în spațiu pentru activități de producție var pastă, geluri și adezivi, bolțari pentru construcții, apoi în spațiu pentru prelucrări cherestea și ulterior în spațiu pentru atelier de service- tinichigerie-vopsitorie auto.

Contestatară susține că o parte din lucrări au înlocuit lucrările anterioare, deoarece imobilul trebuia adaptat la noile activități economice desfășurate în imobil, precum și că o parte dintre lucrări au necesitat autorizație de construire, iar altele nu.

Reprezentantul societății precizează că evaluarea în baza căreia s-a vândut imobilul către persoana afiliată a avut ca obiect întregul bun imobil, cu toate materialele de construcție încorporate, iar vânzarea s-a efectuat la valoarea de piață stabilită de evaluator.

Cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA, societatea consideră că deși interpretarea privind ajustarea taxei pe valoarea adăugată este cea corectă, ajustarea se face proporțional cu perioada de timp rămasă, raportat la perioada de 20 de ani de amortizare a construcțiilor. Astfel, având în vedere că investițiile au fost realizate înainte de 2011, vânzarea a avut loc în 2015, nu se putea ajusta întreaga valoare de TVA, ci doar „taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare”, conform art. 149 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal din 2003.

În concluzie, societatea subliniază că valoarea investițiilor asupra imobilului din B depășește cu mult valoarea sa de piață deoarece asupra acestuia s-au efectuat modernizări și adaptări succesive, în funcție de obiectul concret de activitate al societății, care a evoluat de-a lungul timpului.

3) Cu privire la diferențele dintre jurnalele de TVA și mențiunile cuprinse în declarațiile 300

Petenta contestă **TVA colectată în sumă de T1 lei** din luna februarie 2016 și **TVA fără drept de deducere în sumă de T2 lei** din luna februarie 2017 (la pagina 1 din contestație este înscris greșit 7.003 lei). Societatea susține că jurnalele de TVA pentru lunile februarie 2016 și

februarie 2017 au fost prezentate eronat inițial, însă cele corecte au fost transmise inspectorilor odată cu punctul de vedere.

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/27.03.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care P1 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.04.2011-30.06.2017 și T3 lei taxă pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01.12.2011- 31.07.2017.

Conform celor înscrise în Raportului de inspecție fiscală F-X/27.03.2018, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 02.11.2017- 26.02.2018, fiind suspendată din 19.12.2017 până în 31.01.2018.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule” CAEN 4531 și a desfășurat în perioada verificată următoarele activități:

- a) servicii de întreținere și reparații autovehicule, inclusiv tinichigerie (venituri evidențiate în contul 704- Venituri din servicii prestate);
- b) vânzări piese auto din depozitului de piese aflat în incinta societății, în regim en-gros și en-detail (venituri evidențiate în contul 707- Venituri din vânzări de mărfuri);
- c) servicii de închiriere spații, înregistrate prin intermediul contului 706 „Venituri din redevențe locații gestiune și chirii”;
- d) producția de „furtune” (piese de schimb) care ulterior au fost valorificate. Această activitate este evidențiată contabil până în luna decembrie 2014.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.03.2018, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

1) În intervalul decembrie 2014- noiembrie 2015, contribuabilul verificat a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de la SC MP SRL (CUI X) în baza unui număr de 108 facturi în care sunt înscrise diverse bunuri, constând în piese auto (condensator răcire, bară față, bară spate, parbriz, ușă față, ușă spate, mâner, anvelope, jante, far, tragar, suport radiator, capac roată, aripă, ușă culisantă, airbag șofer, carote rotor, carote vidro, lunetă, oglindă, lampă spate, geam ușă, panou inf. ușă, geam ușă, macara geam, cadru lateral, gr. reglabil scaun, centură, lagăr, galerie admisie, garnitură chiuloasă, ghidaj aer, supapă, demaror, fulie arbore) și vopseluri, în valoare totală de B1 lei și TVA aferentă în sumă de T4 lei.

Organele de control au constatat că bunurile au fost date în consum, fiind înregistrate pe contul de cheltuieli 6021.5 „Cheltuieli materiale service”, în corespondență cu contul 3021.52 „Materiale service tinichigerie” și au fost raportate organului fiscal ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, astfel: suma de B2 lei în anul 2014 și B3 lei în 2015. De asemenea, s-a constatat că TVA în sumă de T4 lei a fost înregistrată ca și TVA deductibilă și a fost cuprinsă în decontul de TVA (D300) aferent fiecărei perioade de raportare și declarată organului fiscal ca și TVA dedusă (a fost exercitat dreptul de deducere).

Deoarece societatea nu a justificat necesitatea și realitatea acestor achiziții, organele de control au concluzionat că X SRL nu avea drept de deducere al TVA în sumă de **T4 lei** și au majorat profitul impozabil cu suma de B1 lei, reprezentând cheltuielile care au fost încadrate la nedeductibile, ceea ce a generat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **P lei**.

2) În urma comparării TVA dedusă, evidențiată în balanțele de verificare și jurnalele de TVA, cu valorile înscrise în deconturile privind TVA (D300) înregistrate la organul fiscal teritorial, a rezultat o TVA dedusă suplimentar în urma controlului în valoare totală de T5 lei. Situația acestora pe luni se regăsește în Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală.

Așa cum rezultă din anexa mai sus menționată, organul de inspecție a avut în vedere și perioadele în care potrivit jurnalului de vânzări și balanței de verificare se evidențiază o TVA colectată inferioară celei declarate de societate prin formularul D300, diferența suplimentară de TVA colectată stabilită în urma controlului fiind în sumă totală de T6 lei.

Din aceste sume petenta contestă **TVA colectată în sumă de T1 lei** din luna februarie 2016 și **TVA fără drept de deducere în sumă de T2 lei** din luna februarie 2017.

3) În luna aprilie 2015 SC X SRL emite către persoana fizică afiliată MC factura nr. 10709/03.04.2015 cu mențiunea: „clădiri+teren în loc. B. str. Hărmanului nr. 307A, lot nr. 4, CF nr. X nr. top X/4/3/4 conform Contract convenție dare în plată „554/03.04.2015” în valoare totală de B4 lei.

Această factură are la bază Contractul - Convenție dare în plată imobiliară autentificat sub nr. 554/03.04.2015 la notar public GA, încheiat între SC X SRL în calitate de debitoare – vânzătoare și dl. MC în calitate de creditor-cumpărător, prin care SC X SRL vinde (dă în plată), imobilul situat în intravilanul Localității B, Sat B-Sat, Str. Hărmanului, nr. 307A, Lotul nr. 4, Jud. X, înscris în CF. nr. X a localității B, nr. C vechi: X, identificat la A1, cu nr. top: X/4/3/4, constând în teren arabil, având suprafața din acte de 1990 m.p. și suprafața din CF de pe hârtie de 1990,09 m.p., la A1.1, cu nr. CAD: C1, nr. top: X/4/3/4, constând în lotul 4 - grajd, la A1.2, cu nr. CAD: C2, nr. top: X/4/3/4, constând în lotul 4 - construcție – remiza P+E compusă din: parter cu garaj atelier, debara; etaj cu cameră, oficiu, hol, iar la A 1-3, nr. CAD: C3, nr. top: X/4/3/4, constând în lotul 4 - construcție vamițe + adăpost Var.

În contract este precizat că darea în plată s-a efectuat având în vedere contractele de împrumut prin care MC a creditat SC X SRL și soldul contului 462 - Creditori diverși, generat de înregistrarea acestor împrumuturi.

Concomitent cu cedarea în plată a imobilelor din loc. B, aflate în patrimoniul societății, societatea a efectuat în luna aprilie 2015 și înregistrarea contabilă 462 „Creditori diverși” - 2311 "Investiții B" cu valoarea de B5,41 lei, fără a se emite factură.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control mai rețin următoarele:

- contul 462 „Creditori diverși” este constituit în cea mai mare parte din creditările aduse de asociat prin conturile de casă și bancă;
- la 01.01.2011 (data de început a perioadei verificate) contul 2311 „Investiții B” avea un sold în valoare de B6,14 lei. În cursul anului 2011 în acest cont s-au evidențiat intrări de materiale de construcții în valoare de B7,27 lei, astfel că la începutul lunii aprilie 2015, soldul era în valoare de B5,41 lei;
- societatea nu a majorat valoarea imobilelor de la B cu suma de B5,41 lei, nu a efectuat nicio recepție parțială sau finală a acestora, valoarea imobilelor de la B au suferit nicio creștere începând cu anul 2011 și până în martie 2015.

Organele de control au concluzionat că materialele de construcții achiziționate de societate și evidențiate în contul 2311 „Investiții B” au fost utilizate în alte scopuri, și că societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de **T7 lei** aferentă bazei de impozitare constituită din contrapartida obținută de SC X SRL prin anularea datoriei către asociat, în valoare de B5,41 lei.

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

A) Aspecte de procedură

În contestația depusă petenta afirmă că pe relația cu furnizorul MP SRL, inspectorii fiscali nu ar fi „constatat ei înșiși situația de fapt ci au preluat integral cele cuprinse în procesele verbale (...) încheiate de inspectorii antifraudă”.

Referitor la afirmația reprezentantului societății se constată că **în drept**, în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe și la solicitarea de informații în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

Art. 55 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de constatări la fața locului;*

e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

În conformitate cu prevederile legale mai sus citate, se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să folosească înscrisuri sau să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

Astfel, conform prevederilor art. 55, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de control pot să administreze probe, inclusiv informații primite de la alte organe fiscale, nefiind impusă condiția ca informațiile să fie obținute doar de organele care efectuează inspecția fiscală.

În speță conform precizărilor inspectorilor fiscali din Raportul de inspecție fiscală, organele de control au procedat la analizarea activității economice desfășurate de societate ținând cont și de aspectele prezentate de inspectorii antifraudă în Procesul verbal nr. A/30.12.2016 întocmit la SC X SRL, dar au avut în vedere și informațiile furnizate de documentele prezentate de contribuabil, precum și informații din bazele de date ale ANAF și au transmis solicitări de informații.

Organul de soluționare reține că având în vedere faptul că verificările pentru perioada efectuate de inspectorii antifraudă și de către echipa de control au avut la bază aceleași documente justificative, care descriau aceeași stare de fapt fiscală, este normală existența unor constatări comune ale organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP X cu cele ale inspectorilor antifraudă.

Drept urmare, organul de soluționare reține că susținerea petentei că inspectorii fiscali nu ar fi „constatat ei înșiși situația de fapt ci au preluat integral cele cuprinse în procesele verbale (...) încheiate de inspectorii antifraudă” este neîntemeiată și urmează a se trece la analiza pe fond a contestației.

B) Pe fond

III.1 Referitor la impozitul pe profit în sumă de P lei și la TVA în sumă de T4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina SC X SRL aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că achizițiile au fost destinate obținerii de venituri impozabile/ operațiuni cu drept de deducere.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada decembrie 2014- noiembrie 2015, contribuabilul verificat a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de la SC MP SRL (CUI X) în baza unui număr de 108 facturi în care sunt înscrise diverse bunuri, constând în piese auto și vopseluri, în valoare totală de B1 lei, aferent cărora a dedus TVA în sumă de T4 lei.

Deoarece societatea nu a justificat necesitatea și realitatea acestor achiziții, organele de control au concluzionat că X SRL nu avea drept de deducere al TVA în sumă de **T4 lei** și au

majorat profitul impozabil cu suma de B1 lei, reprezentând cheltuielile care au fost încadrate la nedeductibile, ceea ce a generat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **P lei**.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

“art. 19 Reguli generale

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

Normele metodologice de aplicare

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

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

*(4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:*

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. Legiuitorul a mai prevăzut și că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității.

În speță sunt incidente și prevederile Legii 82/1991 a contabilității care statuează că:

“art. 4

(1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

art. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 145

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea

sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile au fost reale și au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

În drept, în speță sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție fiscală 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. Astfel, art.11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Referitor la operațiunile cu S.C. MP S.R.L., din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

a) Societatea a prezentat la control Contractul de vânzare- cumpărare comercială mărfuri nr. 7/30.11.2014, având la art. II prevăzut ca obiect „PIESE AUTO”. Inspectorii fiscali menționează că din valoarea totală a bunurilor înscrise pe facturile având la furnizor datele de identificare ale SC MP SRL, piesele auto au valoarea de B8 lei, pentru diferența de B9 lei în facturi fiind evidențiate vopsele, diluant, întăritor, s.a.

Echipa de control precizează că deși la art. III din contractul 7/30.11.2014 este stipulat că „Cheltuielile de expediere, încărcare-descărcare, transport și alte cheltuieli ocazionate de livrarea mărfurilor, vor fi suportate de beneficiar” (în cauză SC X SRL), societatea verificată nu a prezentat niciun document care să ateste efectuarea transportului, chiar dacă cheltuielile de aceasta natură erau în sarcina sa. Totodată, se sesizează că în niciuna dintre facturile de la furnizorul SC MP SRL nu sunt înscrise informații privind numele delegatului, BI/CI, seria, nr.,

mijlocul de transport, semnătura de primire, fiecare dintre acestea având în caseta destinată datelor privind expediția mențiunea „CURIERAT”, dar în evidența financiar-contabilă nu au fost identificate documente care să ateste prestarea de servicii de curierat către SC X SRL.

Totodată, în ceea ce privește „PREȚUL, VALOAREA CONTRACTULUI, MODALITĂȚI DE PLATĂ”, la art. IV din contract, „Cumpărătorul se obligă să achite prețurile stipulate la art. II din contract.”, ori, art. II la care se face referire este menționat doar „PIESE AUTO”, fără să se facă nicio referire la vreun preț sau la vreo ofertă/listă de prețuri.

b) Dintre cele 108 facturi primite de la furnizorul MP SRL, doar 2 facturi au valoarea mai mare de 5.000 lei, restul de 106 având valori de până la 5.000 lei.

c) Contravaloarea facturilor având la furnizor datele de identificare ale S.C. MP S.R.L. a fost înregistrată ca fiind achitată, astfel: suma de B10,60 lei prin bancă, iar restul de B11,80 lei cu numerar prin casă.

d) Pe facturi (cu excepția a 2 dintre ele) nu este precizat gramajul produselor de tip vopsea, fiuller, diluant, întăritor, lac, facturate (ml, l, g sau kg), fiind înscris la rubrica „unitate de măsură” doar „Buc.” și fiind recepționate, conform Notelor de recepție și constatare de diferențe tot bucăți. La solicitarea organelor de control, administratorul societății, în persoana d-lui MI a declarat verbal că gramajul pe bucată era de 1 litru, dar nu a făcut dovada celor susținute.

e) Bunurile intrate în gestiune în baza facturilor de la S.C. MP S.R.L. au fost evidențiate în contabilitate în contul 3021 52 „Materiale service – tinichigerie” și au fost date în consum, fiind înregistrate cheltuieli în contul 6021.

f) Inspectorii fiscali nu au putut urmări pe devizele de lucrări produsele presupuse a fi intrate în gestiunea societății în baza facturilor de la S.C. MP S.R.L. și nici nu au putut compara prețurile de achiziție de la S.C. MP S.R.L. cu alte prețuri ale altor furnizori pentru aceleași produse întrucât pentru niciun produs nu este precizată marca, codul de identificare, iar pentru vopseaua nu sunt înscrise niciun fel de caracteristici, respectiv culoarea, tipul (pentru interior sau exterior), pentru ce fel de suprafață (pentru metal, lemn, beton, zidărie...) etc.

g) O parte din bunurile înscrise în facturile de la S.C. MP S.R.L., au fost recepționate în evidența financiar- contabilă a societății cu denumiri diferite de cele înscrise în factură. Spre exemplu:

- Produsul „carote motor” (factura MES 1551/10.08.2015)- este recepționat sub denumirea „capotă” NIR 4400/10.08.2015;
- produsul „carote vidro” (factura MES 1555/14.08.2015)- este recepționat sub denumirea „cameră mers înapoi” NIR 4403/10.08.2015;
- produsul „flanșă dor” (factura MES 1614/11.09.2015)- este recepționat sub denumirea „planșă bord” NIR 4516/11.09.2015;
- produsul „gr. reglabilă scaun” (factura MES 1618/14.09.2015)- nu este recepționat deloc - NIR 4512/14.09.2015.

Referitor la aceste constatări petenta susține că recepția s-a efectuat în mod corect și că facturile de la MP cuprindeau greșeli dar nu explică de ce în *Notele de recepție și constatare de diferențe* nu sunt consemnate diferențele dintre materialele înscrise în facturi și cele recepționate și de ce nu a solicitat furnizorului corectarea facturilor conform cu prevederile art. 159 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

h) Au fost identificate facturi de la SC MP SRL, pe care a fost tăiată cu creionul denumirea produsului facturat și a fost înscrisă cu mâna denumirea altui produs, fiind lăsate neschimbate celelalte date (UM, cantitate, preț unitar fără TVA, valoare, valoare TVA), fiind recepționat produsul scris de mână pe factură. Spre de exemplu:

- pe factura MES 1573/29.08.2015 a fost tăiat produsul „vopsea” și a fost înscris alături cu creionul produsul „lac”, iar în NIR 4415/29.08.2015 este recepționat produsul „lac”;
- pe factura MES1576/31.08.2015 a fost tăiat produsul „vopsea” și a fost înscris alături cu creionul produsul „întăritor”, iar în NIR 4416/31.08.2015 este recepționat produsul „întăritor”;

- pe factura MES 1645/29.09.2015 a fost tăiat produsul „întăritor” și a fost înscris alături cu creionul produsul „fiuller”, iar în NIR 4489/29.09.2015 este recepționat produsul „fiuller”.

i) Referitor la modul de recepționare a produselor achiziționate, organele de control sesizează că modul de lucru al societății verificate nu permite urmărirea cantităților achiziționate. Astfel, deși pe facturile de achiziție erau înscrise cantitățile produselor în litri ori kg, societatea X SRL a recepționat produsele la bucată, iar când achiziționează la „bucată” mai multe produse pe o factură (20 - 27 produse și între 25-100 buc/produs), X SRL recepționează generic „piese mici” iar în dreptul cantității înscrie - 1 buc la prețul total al facturii.

Spre exemplu: produsul „vopsea preparată” facturat 100 kg, are tăiată cu creionul cantitatea de 100 kg înscrisă de furnizorul AT SRL (factura nr. 20152815429/06.08.2015, factura nr. 20152954246/17.08.2015) și este recepționat „BUC -10” NIR 4123/06.08.2015, respectiv NIR 4400/10.08.2015.

j) Facturile emise de societatea X SRL clienților săi, pentru prestarea de servicii de reparații auto au înscrise la rubrica „Denumirea produselor sau articolelor” numai „Manoperă conform deviz nr...” și „Piese conform deviz nr...”, iar pe devizul aferent facturii, la rubrica „Materiale sunt înscrise două poziții: „Piese conform deviz Audatex” - cantitate 1, prețul și „Materiale vopsitorie” bucăți - 1, prețul, fiind atașat acestora bonul de consum care nu poate fi comparat cu devizul întocmit, având în vedere că acesta nu este detaliat.

k) Persoanele responsabile cu întocmirea facturilor emise de MP S.R.L, înscrise în acestea sunt: DI identificată prin CNPX (acest nume este înscris doar pe una dintre facturi, respectiv nr. 553/05.12.2014) și TD (CNPZ).

Din informațiile preluate din bazele de date ale ANAF, aplicația - Solicitare informații din dosarul fiscal, REVISAL după CNP, cu privire la persoanele mai sus menționate, rezultă următoarele:

- TD este angajată ca medic primar la societatea X Med SRL CUIX, nefigurând vreodată ca angajat al societății MP S.R.L.;
- DI a figurat ca angajat al societății MP S.R.L în perioada 06.10.2014- 16.02.2015, ca funcționar economic, salariul de încadrare fiind în cuantum de 300 lei.

l) Pentru niciun produs achiziționat de la MP SRL nu există declarație/ certificat de conformitate sau certificat de garanție iar în facturile de achiziție prezentate nu sunt înscrise informații cu privire la producător, termene de garanție, certificate de conformitate, etc.

m) Din documentele justificative prezentate nu este posibilă stabilirea producătorului pieselor respective, a mărcii de autovehicul sau modelului la care sunt destinate a fi utilizate. Acele bunuri nu sunt însoțite de certificate de garanție și calitate iar din documentele justificative prezentate pe parcursul controlului nu a fost posibilă stabilirea cantităților de produse achiziționate și lucrările în cadrul cărora ar fi fost utilizate bunurile respective.

n) Conform informațiilor din baza de date ANAF, referitor la furnizorii societății MP SRL, a rezultat faptul că aceștia au un comportament fiscal inadecvat, fapt reflectat de faptul că, în intervalul 01.10.2014-31.12.2015, SC MP SRL declară achiziții bunuri în valoare de Y lei de la: SG SRL (CUI X), SC AA SRL (CUI X), SC WS SRL (CUI X) și SC MI (CUI X), care la rândul lor declară achiziții de la diverși furnizori care nu sunt confirmate de NICI UNUL dintre aceștia.

În motivarea contestației societatea susține că a utilizat vopselurile achiziționate de la SC MP SRL pentru lucrările efectuate în beneficiul SC FLS SA.

Referitor la această susținere a petentei, din documentele la dosar se reține că:

- Inspectorii fiscali precizează că valoarea facturilor emise către clientul SC FLS SRL în baza contractului 9564/19.03.2015 în anul 2015 este de 391.364 lei (material plus manoperă) față de suma de peste V2 lei menționată de societate, ori numai valoarea materialelor de natura vopselurilor achiziționate de la SC MP SRL se ridică la B9 lei; De altfel, se constată că doar pe 5 dintre facturile întocmite pentru clientul SC FLS SRL, cu baza impozabilă în sumă de V3 lei, sunt înscrise lucrări de vopsire cu precizarea contractul 9564/19.03.2015, pe celelalte fiind menționat ca obiect „manoperă conform deviz” și „piese conform deviz”, în condițiile în care SC X SRL

prestează pentru această societate și servicii de reparații auto în baza contractului de prestări servicii nr. 7/26.02.2013.

- devizele prezentate de petentă nu sunt confirmate de beneficiar și nu au înscrise în acestea materiale, astfel că și în situația în care facturile au fost încasate nu este confirmat faptul că reprezintă contravaloare servicii de vopsire cu materialul clientului, respectiv nr. de stâlpi și consumul de 2.900 litri vopsea nu este confirmat de client;
- o parte dintre facturile pe care este menționat ca obiect „manoperă conform deviz” și „piese conform deviz”, și la care sunt anexate devize de vopsire stâlpi, sunt datate în lunile oct.-dec. 2015, când temperaturile scăzute nu permit efectuarea de lucrări de vopsire exterioară;
- petenta a achiziționat acest gen de materiale și de la alte societăți comerciale, și așa cum este precizat în contestație, acestea „erau păstrate alături de celelalte vopsele pentru service-ul auto”, deci nu în gestiuni separate;
- așa cum s-a arătat anterior, în contractul cu MP SRL sunt prevăzute „piese auto” fără a fi prezentată lista acestora, ofertă de preț sau alte informații privind caracteristicile acestora, iar din documentele prezentate la control nu a fost posibilă stabilirea cantităților de produse achiziționate de la SC MP SRL și lucrările în cadrul cărora ar fi fost utilizate bunurile respective.

În ceea ce privește constatarea organelor de control că în lunile februarie 2016, martie 2016 și mai 2016 societatea înregistrează pe cheltuieli cu materiale stocate (cont 604) în corespondență cu contul 3021.52 „Materiale service – tinichigerie” valoarea totală de X,51 lei, prezentând în vederea justificării bonuri de consum care totalizează doar Y,74 lei, se reține că vine să susțină concluzia acestora că s-au înregistrat în evidența contabilă consumuri nereale.

Organul de soluționare reține că în motivarea contestației petenta se limitează să constate că aceste consumuri nu sunt aferente achizițiilor de la SC MP SRL, fapt care nu a fost de altfel susținut de organele de control, dar nu prezintă nicio explicație cu privire la înregistrarea de cheltuieli care nu au la bază documente justificative.

Astfel, faptul că valoarea de X lei, inclusă pe cheltuieli fără documente justificative în 2016, și pentru care nu s-au prezentat explicații nici în susținerea contestației, apropiată ca sumă de valoarea fără TVA a facturilor primite de la MP SRL (B1 lei), este în strânsă legătură cu concluzia organelor de control că au fost înregistrate achiziții nereale de la SC MP SRL, fapt care conduce la descărcarea din gestiune de materiale pentru care nu se poate justifica necesitatea.

Se reține că pentru achiziția de piese auto de la SC MP SRL (B8 lei) societatea nu a prezentat în susținerea contestației niciun document din care să reiasă lucrările la care au fost utilizate, în condițiile în care organele de control menționează că nu au identificat aceste piese în devizele întocmite de societate, deoarece aceste nu conțin informații detaliate privind materialele și piesele utilizate la reparații.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, se constată ca justificat tratamentul fiscal aplicat de organele de control în speță, astfel că, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de P lei și la TVA în sumă de T4 lei.**

III.2. Referitor la TVA în sumă de T7 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA suplimentară stabilită aferent investițiilor în curs descărcate din gestiune, în condițiile în care societatea nu a înregistrat în contrapartidă mijloace fixe, produse finite sau venituri din vânzarea lor.

În luna aprilie 2015 SC X SRL emite către persoana fizică afiliată MC factura nr. 10709/03.04.2015 cu mențiunea: „clădiri+teren în loc. B. str. Hărmanului nr. 307A, lot nr. 4, CF nr. 100527 nr. top 1883/4/3/4 conform Contract convenție dare în plată „554/03.04.2015” în valoare totală de B4 lei.

În fapt, organele de control sesizează că aceeași lună, concomitent cu cedarea în plată a imobilelor din loc. B, nr. 307A, aflate în patrimoniul SC X SRL, societatea efectuează și înregistrarea contabilă: „462 Creditori diverși- 2311 Investiții B”, cu valoarea de B5,41 lei, fără a se emite factură și fără a se colecta TVA la scoaterea din evidența contabilă și din patrimoniu a imobilizărilor în curs.

În urma inspecției, în sarcina societății s-a stabilit obligația de plată a TVA în valoare de T7 lei, (B5,41x24% lei).

În motivarea contestației petenta precizează, cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aferent acestor investiții, că interpretarea privind ajustarea taxei pe valoarea adăugată este cea corectă, dar ajustarea se face proporțional cu perioada de timp rămasă raportat la perioada de 20 de ani de amortizare a construcțiilor, astfel că nu se putea ajusta întreaga valoare de TVA.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 126, art. 134 alin. (1) și (2), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1) și ale art. 137 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care legiferează că:

„art. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

art. 134¹ 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.

art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

- a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei iar pentru livrările de bunuri faptul generator intervine la data livrării bunurilor. De

asemenea, se reține că baza impozabilă este reprezentată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

În speță, din punct de vedere a TVA, operațiunea este în sfera de aplicare a TVA, întrucât este impozabilă, îndeplinind cumulativ toate cele 4 condiții prevăzute la art. 126 alin. (1) antecitat:

1. operațiunea reprezintă o livrare de bunuri în sfera de aplicare a taxei, fiind considerată ca efectuată cu plată având în vedere că la descărcarea din gestiune a investițiilor s-a diminuat datoria în bani pe care societatea o avea față de asociatul său;
2. în conformitate cu prevederile art. 132 din Codul Fiscal, locul de livrare a bunurilor este în România;
3. livrare bunurilor este realizată de o persoană impozabilă care acționează în consecință;
4. livrarea bunurilor este rezultatul unei activități economice. Operațiunea are un caracter economic, deoarece se efectuează cu plată, chiar dacă practic se realizează o stingere a unui împrumut nerambursat.

De asemenea, se constată că taxa a devenit exigibilă la data la care a avut loc faptul generator, respectiv la data descărcării din gestiune a investițiilor în curs, pe seama sumelor datorate asociatului.

În aceste condiții era obligatorie emiterea facturii întrucât se aplica regimul normal de taxare, aspect reglementat prin art. 155 alin. (5) din Codul fiscal .

„art. 155 Facturarea

5) *Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:*

a) *pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;*”

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că la data de 01.01.2011, care este data de început a perioadei verificate, contul 2311 „Investiții B” avea un sold la în valoare de B6,14 lei, că în cursul anului 2011 s-au evidențiat intrări de materiale de construcții în valoare de B7,27 lei, astfel încât la începutul lunii aprilie 2015, soldul era în valoare de B5,41 lei.

Referitor la susținerea petentei că „o parte dintre achizițiile de bunuri care au fost încorporate în contul 2311 să fi fost achiziționate fără TVA”, echipa de inspecție fiscală precizează că nu a verificat concret în ce au constat materialele de construcție aflate în soldul contului 231 întrucât acestea au fost achiziționate într-o perioadă pentru care s-a împlinit termenul de prescripție, dar în baza prevederilor art. 113, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 113 *Obiectul inspecției fiscale*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*”

a procedat la examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului.

Astfel, organele de control au constatat că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/08.02.2012, întocmit cu prilejul inspecției anterioare de inspectorii din cadrul D.G.F.P X - Activitatea de Inspecție Fiscală, se face următoarea precizare:

„, Referitor la TVA-ul dedus în perioada 01.01.2008 - 31.03.2011 pentru achizițiile de materiale de construcții echipa de inspecție fiscală a constatat că operatorul economic a înregistrat în debitul contului 231 suma de X,85 lei reprezentând contravaloare materiale de construcții achiziționate în principal de la M, R, E C, B, C etc, astfel:

231.1 "Investiții B"

Sold Inițial debitor 2.883,52 lei

2008: 107.879,42lei

2009: 38.199,01 lei

2010: 59.284,19 lei

Sold final debitor: B6,14 lei... "

Așadar, date fiind cele înscrise în cuprinsul actului de control anterior, organele de inspecție au concluzionat că SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferentă valorii de B6,14 lei, reprezentând materiale de construcții. De altfel, organul de soluționare reține

că și în situația în care pentru o parte din soldul în sumă totală de B6 lei nu a fost dedusă TVA, în conformitate cu prevederile art. 137, alin. (1) lit. a) antecitate, baza de impozitare pentru TVA este constituită din din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, astfel că societatea avea obligația să colecteze TVA la valoarea totală a investițiilor.

Referitor la susținerea petentei că a efectuat asupra imobilului de la B lucrări de modificare succesivă, transformându-l din grajd în spațiu pentru activități de producție var pastă, gleturi și adezivi, bolțari pentru construcții, apoi prelucrări de cherestea, iar ulterior atelier de service-tinichigerie-vopsitorie auto, se reține că nu a fost probată documente, contribuabilul ne prezentând niciun înscris care să dovedească recepții parțiale sau finale ale acestora. De asemenea se constată că nu se justifică modificarea succesivă pentru 3 ani consecutivi, având în vedere faptul că soldul debitor al contului 231.1 analizat în speță a fost constituit în perioada 2008-2010.

Mai mult se reține că în conformitate cu certificatul de urbanism nr. 6 din data de 04.02.2004, la acea dată pe teren era construită o remiză P+E S (compusă din parter: garaj-atelier, debara și etaj: cameră, oficiu, hol) și varnițe+ adăpost var, astfel că investițiile în curs efectuate în perioada 2008-2010 (având în vedere faptul că soldul contului 231.1 la 01.01.2008 era de doar 2.883 lei) nu puteau fi aferente transformării spațiului pentru activități de producție var pastă, gleturi și adezivi, bolțari pentru construcții cum susține petenta. De altfel, la contestație petenta anexează facturi de vânzare întocmite pentru var, adeziv și glet în anii 2004 și 2005, fapt care vine să confirme faptul că spațiul fusese amenajat pentru producția de var anterior anului 2008.

Referitor la Procesul verbal de recepție nr. 125 încheiat în 15.09.2008 anexat la contestație, care a fost prezentat și la control, organul de soluționare reține că în acesta se consemnează *„Copertina inițială s-a reamenajat. A fost realizată o copertină pe o suprafață de 380 mp, în folosința departamentului de service auto, pentru parcare și protejarea mașinilor clienților. În baza datelor furnizate de departamentul financiar contabil, valoarea lucrărilor de construcții din localitatea B se majorează cu B12 lei.”*

Din documentele la dosar, cu privire la copertina cu valoare de B12 lei, se constată că a fost recepționată și se regăsește evidențiată distinct în Registrul imobilizărilor la decembrie 2011 (anexa K la dosar), cu nr. de inventar 130, și a intrat în gestiunea societății în 31.08.2008, pentru aceasta fiind calculată amortizare lunară de 768,96 lei începând cu luna septembrie 2008. Astfel, organul de soluționare reține că această copertină a fost încă din anul 2008 evidențiată în contul 212- Construcții, valoarea creșterilor pentru această grupă evidențiată în formularul 40 la bilanț, fiind în anul 2008 de B13 lei, sumă în care este inclusă și valoarea copertinei de B12 lei. Acest mijloc fix a fost descărcat din gestiune la 03.04.2015 în baza contractului-convenție de dare în plată încheiat cu MC.

Se reține deci că valoarea lucrărilor efectuate la acest mijloc fix nu se mai poate regăsi în soldul contului 231 care este parte a bazei impozabile analizată în cauză, copertina fiind deja recepționată ca și mijloc fix..

În speță, Procesul verbal de recepție nr. 125 încheiat în 15.09.2008 prezentat de petentă nu justifică nicidecum unde au fost utilizate materialele în sumă de B5,41 lei, înregistrate în soldul contului 231.1 în perioada 2008-2011, descărcate din gestiune pe seama contului 462 *Creditori diverși*, în discuție.

De asemenea, atât la control cât și anexat la contestație societatea a prezentat Procesul verbal de recepție fn/15.09.2008 în care se consemnează că *„Atelierul de tinichigerie și vopsitorie a fost finalizat. În baza datelor furnizate de departamentul financiar contabil, valoarea lucrărilor se ridică la B14,74 lei. A fost realizată o construcție pe o suprafață de 380 mp, din care: atelier tinichigerie, atelier vopsitorie, platformă betonată. În vederea realizării acestui punct de lucru a fost necesară dezafectarea următoarelor construcții: copertină 8.684,66 lei și gropi de var 9 buc. 10.807,66 lei.”*

În ceea ce privește recepția acestor mijloace fixe, din Registrul imobilizărilor la decembrie 2011 (Anexa K) se constată că investițiile în sumă de B14,74 lei nu au fost înregistrate pe

imobilizări corporale până la 31.11.2011. De altfel, în perioada 2008- aprilie 2015 nu s-au înregistrat ieșiri descărcări din contul 231.1 și nu s-au calculat cheltuieli cu amortizarea aferent sumei de B14,74 lei.

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV 65/08.02.2012, întocmit cu prilejul inspecției anterioare se specifică faptul că organele de control au efectuat în data de 18.01.2012 o cercetare la fața locului pentru verificarea realității privind investițiile realizate la punctele de lucru ale societății, întocmind în acest sens Procesul verbal nr. 56/24.01.2012 în care este consemnată că:

„La punctul de lucru din loc. B, str. Harmanului nr. 307A1, jud. X există următoarele:

- imobil cu destinația de vestiar și birouri, finalizat dar fără dotări - mobilier etc;

- hală service auto care la momentul efectuării prezentei cercetări nu este în funcțiune. Din declarația administratorului toate utilajele au fost mutate la punctul de lucru din Brașov întrucât aceasta hală urmează a fi transformată în service pentru autovehicole de mare tonaj;

- grajd care nu are nicio funcțiune la momentul efectuării prezentei cercetări.

Pentru această locație operatorul economic a prezentat următoarele documente:

-Autorizație de construire nr. 32/18.11.2007 emisă de Primăria B prin care autorizează executarea lucrărilor de Construire Hala Service, Birouri + Vestiare în valoare de 3.427 lei.”

Astfel, se reține că la data de 18.01.2012 la această adresă se regăsește un imobil cu destinația de birouri finalizat dar fără dotări și o „hală service auto” care este posibil să reprezinte în fapt atelierul de tinichigerie și vopsitorie, dar care nu este în funcțiune, iar petenta nu a făcut dovada că acestea au fost puse în funcțiune și utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Referitor la precizarea din procesul verbal că „În vederea realizării acestui punct de lucru, a fost necesară dezafectarea următoarelor construcții:

- copertină: 8.684,66 lei

- gropi de var 9 buc: 10.807,66 lei „

din analiza Registrului imobilizărilor, precum și a documentului intitulat „LISTA IEȘIRILOR DE MIJLOACE FIXE” (Anexa M), se constată că copertina se regăsește evidențiată în patrimoniul societății până în luna aprilie 2015 când a fost înstrăinată către dl MC, iar gropile de var au fost casate abia în luna mai 2014.

Petenta susține că o parte din lucrări au înlocuit lucrările anterioare, deoarece imobilul trebuia adaptat la noile activități economice desfășurate, dar organul de soluționare reține că în cauză este vorba despre materiale achiziționate într-un interval de 3 ani (2008-2010) și că societatea nu a justificat necesitatea efectuării acestor „adaptări” în trei ani consecutivi.

Aceasta în condițiile în care din documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține că:

- transformarea din grajd în spațiu pentru activități de producție var pastă, gleturi și adezivi, bolțari pentru construcții a fost efectuată anterior anului 2008, societatea obținând încă din 2005 venituri din vânzarea acestui tip de produse. Astfel, se reține că petenta a atașat la contestație un număr de 27 de facturi de comercializare var pastă, gleturi și adezivi, emise în perioada 2004 – 2005, care vin în susținerea raționamentului că transformarea din grajd în spațiu pentru activități de producție var s-a efectuat înainte de anul 2008;

- transformarea spațiului pentru activități de prelucrare de cherestea, nu a fost dovedită de petentă, care nu a prezentat procese verbale de recepție sau alte documente în susținerea acestei afirmații;

- pentru transformarea în atelier de service- tinichigerie- vopsitorie auto petenta a prezentat PV din data de 15.09.2008 în valoare de doar B14,74 lei care nu a fost înregistrat în evidențele contabile, nefiind majorată valoarea niciunui mijloc fix și niciun alt document din care să rezulte necesarul de lucrări ce trebuiesc efectuate, necesarul de materiale, persoanele care au efectuat lucrările, care este imobilul la care s-au efectuat lucrările, recepții parțiale, etc.

De altfel, așa cum prevede Ordinul MFP nr. 1802/2014, la cap.4, SECȚIUNEA 4.4 Active imobilizate - subsecțiunea 4.4.3. Imobilizări corporale, pct. 231 alin. (1), (2) și (3), imobilizările în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate, respectiv :

„231(1) Imobilizările în curs de execuție reprezintă investițiile neterminale efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.”

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este, de obicei, același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Date fiind cele consemnate anterior se reține că la descărcarea din gestiune a investițiilor în curs, societatea avea obligația să emită o factură cu în care să înscrie baza de impozitare în sumă de B5 lei, să o înregistreze pe venituri, să înregistreze cheltuiala aferentă și implicit să colecteze TVA în sumă de T7 lei.

Referitor la susținerea petentei că în speță se impunea ajustarea taxei deduse inițial, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (3) lit. d) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Perioada de ajustare începe:

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizării, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.”

În cauză, deși este îndeplinită condiția ca valoarea transformărilor/modernizărilor să fie superioară procentului de 20% din valoarea totală a bunului imobil, se reține că petenta nu a făcut dovada primei folosințe după transformare sau modernizare, pentru a fi aplicabile prevederile art. 149 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la care face referire.

Ori potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea nu a majorat valoarea imobilelor de la B cu valoarea de B5 lei, nu a efectuat nicio recepție parțială sau finală a acestora, și că în perioada 2011-2015 în urma evaluărilor succesive efectuate acestea nu au suferit nicio creștere de valoare, ci dimpotrivă, valoarea lor a fost diminuată, astfel că este pertinentă concluzia organelor de control că materialele de construcții înregistrate în contul 2311 au fost utilizate în alte scopuri, iar societatea nu a făcut dovada utilizării lor pentru operațiuni taxabile.

Având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: „11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se va respinge ca neîntemeiată **contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/27.03.2018, pentru TVA în sumă de T7 lei.**

III.3. Referitor la TVA în sumă de T8 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA suplimentară stabilită ca diferență între datele declarate în decontul de TVA și cele înregistrate în

evidențele contabile, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

În fapt, urmare a comparării TVA dedusă, evidențiată în balanțele de verificare și jurnalele de TVA, cu valorile înscrise în deconturile privind TVA (D300), înregistrate la organul fiscal teritorial, organele de control au constatat că societatea a declarat TVA dedusă cu T5 lei mai mult decât valoarea înregistrată în evidențele contabile, fapt pentru care s-a stabilit TVA suplimentar în urma controlului în valoare totală de T5 lei.

Totodată, organul de inspecție a avut în vedere și perioadele în care potrivit jurnalului de vânzări și balanței de verificare se evidențiază o TVA colectată inferioară celei declarate de societate prin formularul D300, diferența suplimentară de TVA colectată stabilită în urma controlului fiind în sumă totală de T6 lei.

Din totalul acestor sume, prin contestația formulată, din aceste sume, petenta contestă **TVA colectată în sumă de T1 lei** din luna februarie 2016 și **TVA fără drept de deducere în sumă de T2 lei** din luna februarie 2017 (în contestație este înscris greșit Y lei).

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 113 alin. (2) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

[...]

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului.”

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 321 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 321 Evidența operațiunilor

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

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține:

1) Referitor la TVA colectată aferentă lunii februarie 2016, organele de control menționează în RIF că valoarea taxei colectate evidențiată în jurnalul de vânzări aferent acestei luni corespunde cu valoarea TVA colectată cuprinsă în decontul de TVA de T9 lei, însă s-a constatat că jurnalul de TVA nu este corect întocmit, în sensul că nu cuprinde în totalitate operațiunile reflectate în contabilitatea societății, și potrivit căreia TVA colectată în luna februarie 2016 este în valoare de T10 lei.

În susținerea acestei constatări, echipa de control precizează că în cursul lunii februarie 2016, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă următoarele venituri:

- venituri din prestări servicii (cont 7041-Venituri service Brașov) în sumă totală de V4 lei;
- venituri din prestări servicii (cont 7042- Venituri service tinichigerie) în sumă totală de V5 lei;
- venituri din vânzări de mărfuri (cont 7071-Vânzări depozit piese) în sumă totală de V6 lei;

cărora le corespunde o TVA colectată totală de T10 lei [(V4 lei + V5 lei + V6 lei) x 20%], cu o diferență de 75 lei, care este înregistrată în evidența contabilă ca TVA colectată din operațiuni de altă natură decât cele reflectate în conturile mai sus menționate.

2) Referitor la declararea de către petentă a TVA deductibilă aferentă lunii februarie 2017 în sumă de T11 lei, organele de control precizează că societatea a prezentat la control un jurnal de cumpărări, semnat de administratorul societății în care TVA deductibilă corespunde cu cea înregistrată în evidența contabilă (cartea mare a contului 4426 pentru luna februarie 2017), în valoare de T12 lei.

Ulterior, anexat la punctul de vedere, societatea a prezentat un nou jurnal de TVA pentru cumpărări în care total TVA deductibilă este T11 lei, dar organele de control nu au luat în

considerare acest document deoarece petenta nu a justificat de ce nu a înregistrat în evidența contabilă diferența de TVA deductibilă de T2 lei, și care ar putea fi generată de diverse motive, fie lipsa documentelor justificative, fie primirea acestora într-o perioadă ulterioară urmată de înregistrarea acestora atunci când au fost primite.

Organul de soluționare reține că deși societatea precizează în contestație că a prezentat anexat la punctul de vedere, jurnalele de TVA corect întocmite, nici la control și nici în susținerea contestației societatea nu a justificat diferența dintre TVA colectată declarată prin decontul de TVA depus pentru luna februarie 2016 și TVA aferentă veniturilor înregistrate în evidența contabilă pentru această lună, și nici de ce în evidența contabilă aferentă lunii februarie 2017 (cartea mare a contului 4426 pentru luna februarie 2017) nu este înregistrată diferența de TVA deductibilă de T2 lei.

Ori, art. 269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, legiferează că:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

În speță devin incidente și prevederile art. 276 din același act normativ, conform cărora:

„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.

Față de cele prezentate, se reține că organul de soluționare face analiza contestației în raport cu susținerile părților și nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să formuleze contestația. Se mai reține că societatea nu aduce în susținerea afirmațiilor sale niciun document.

Drept urmare, având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: „11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/27.03.2018, pentru TVA în sumă de T8 lei.

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

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată 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/27.03.2018, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- T lei TVA.

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