



### **DECIZIA nr. 54 din 2013**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC X SRL, X**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr. x/15.05.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală 2, prin adresa nr. x/15.05.2013, asupra contestației formulate de **SC X SRL** – CUI x, cu sediul în comuna X.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. F-HR x/11.04.2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, SIF 2, prin care s-a stabilit suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- x lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei taxa pe valoare adăugată;
- x lei dobânzi aferente TVA;
- x lei penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 209(1) și art. 207(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SRL**, prin contestația depusă, înregistrată sub nr. x/13.05.2013, consideră că Decizia de impunere nr. F-HR x/11.04.2013, care face obiectul prezentei contestații, este lovită de nulitate totală în ceea ce privește unele elemente ale sale, astfel:

1. Referitor la TVA deductibilă în sumă de x lei reprezentând taxa aferentă a două elevatoare hidraulice cu două coloane în valoare totală de x lei. Organele de inspecție fiscală au motivat nedeductibilitatea TVA-ului acestor

achiziții prin faptul că furnizorul SC X SRL a fost declarată inactiv din data de 24.05.2012, data publicării 25.05.2012, în baza deciziei nr. x/10.04.2012 și i-a fost anulată înregistrarea scopuri de TVA din data de 24.05.2012, invocând prevederile art. 11, alin. 1-2 din Legea nr. 571/2003/R, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente. Societatea contestatoara recunoaște aceste prevederi legale, dar totodată susține că decizia de declarare în inactivitate produce efecte față de terți de la data înscrierii în Registrul Contribuabililor inactivi/reactivați, iar în cazul de față organele fiscal nu au putut demonstra că societatea SC X SRL a fost înscrisă în acesta la data emiterii facturilor, adică la 05.06.2012.

Pentru susținerea cauzei contestatara face referire la hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-324/11 Gábor Tóth, prin care CEJ a concluzionat că administrația fiscală a unui stat membru nu poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că furnizorul a săvârșit nereguli fără să se dovedească în mod obiectiv faptul că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe, că furnizorul sau o altă persoană impozabilă care a intervenit anterior în lanțul de operațiuni era implicat într-o fraudă. În acest context, contestatara consideră, că organele fiscale nu puteau anula dreptul de deducere a TVA pentru tranzacțiile cu contribuabilul inactiv SC X SRL deoarece beneficiarul, adică SC X SRL nu știa în acea dată situația fiscală a partenerului comercial, deoarece în acea perioadă (25.05.-05.06.2012) nici beneficiarul nici organul fiscal nu a efectuat interogarea Registrului contribuabililor inactivi pentru a putea demonstra dacă informațiile în cauză erau publice sau nu.

Prin contestație se mai precizează, că aceste utilaje au fost vândute cu TVA către o terță persoană SC X SRL, astfel demonstrându-se conformitatea cu prevederile art. 145 alin.(2) din Codul Fiscal, care precizează că **„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.”**

Potrivit celor prezentate, societatea contestatoara consideră că suma de x lei este TVA deductibil.

2. Referitor la neacceptarea deductibilității a TVA în sumă de x lei aferent unor achiziții de la SC X SRL CUI x, reprezentând tâmplărie PVC (2 bucăți ușă, 3 ferestre, 5 plase pentru țanțari și 2 panouri) în valoare totală de x lei, montate în imobilul unde are societatea înregistrată sediul social. Față de motivul invocat de organele de inspecție fiscală, că societatea avea la dispoziție numai 10 mp din imobilul susmenționat, societatea contestatară menționează,

că organele fiscale au ignorat faptul că suprafața în cauză este folosibilă numai dacă există acces la această parte a imobilului (uși) și dacă se asigură și lumină naturală (ferestre) la aceasta. Totodată precizează, că aceste achiziții au fost efectuate în perioada în care suprafața în cauză era pusă la dispoziția contribuabilului și era folosită în scopul îndeplinirii obiectului de activitate al societății.

Contestatară nu este de acord cu cele stabilite de organul fiscal, până când acesta nu demonstrează că operațiunile aferente achizițiilor de tâmplărie PVC au fost făcute în alte scopuri decât pentru obținerea de venituri și nu răspund nevoilor reale ale societății, arătând, că sarcina probei aparține în principiu, administrației fiscale, în condițiile art. 65 alin. (2) din C. proc. fisc.

Societatea făcând referire la prevederile art. 146 (1) și art. 145 (2) ale Codului fiscal, consideră că condițiile pentru dreptul la deducere a TVA în sumă de x lei au fost îndeplinite.

3. Referitor la neacceptarea deductibilității a TVA în sumă de x lei aferent facturii nr. x/24.12.2012 emisă de SC X SRL pe motivul că materialele de construcții facturate nu au intrat în patrimoniul societății X SRL deoarece acestea nu au fost livrate fizic către furnizor, contestatară precizează, că achiziția reprezintă de fapt avans, ca urmare bugetul statului nu a fost prejudiciat, întrucât SC X SRL a declarat TVA colectată aferentă sumei de x lei, iar paralel S.C. X SRL a dedus fiscal aceeași sumă.

Contestatară consideră, că organele fiscale au ignorat prevederile legislației fiscale privind tratamentul fiscal al unei facturi în avans, respectiv prevederile 134<sup>2</sup> alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare care spune că prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator. Conform art. 155 alin.(5) lit. 1) din Codul fiscal, factura trebuie să conțină data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului. Potrivit prevederilor art. 145 alin.(1) din Codul fiscal, dreptul de deducere al taxei ia naștere în momentul exigibilității taxei. Prevederile art. 134<sup>2</sup> alin.(2) lit. b) din Codul fiscal sunt aplicabile în situația în care nici o factură nu a fost emisă anterior livrării bunurilor/prestării serviciilor. Dacă factura, chiar și de avans, este emisă anterior încasării avansului și anterior livrării bunurilor/prestării serviciilor, atunci prevalează prevederile art. 134<sup>2</sup> alin.(2) lit. a) din Codul fiscal. Orice furnizor de bunuri/prestator de servicii ar avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la data emiterii acestei facturi și, pe cale de consecință, beneficiarul ar avea drept de deducere la același moment în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(1) din Codul fiscal.

Potrivit celor prezentate contestatară arată, că indiferent dacă factura este emisă înainte sau după livrarea efectivă a bunurilor TVA-ul aferent

este deductibilă dacă achiziția este destinată realizării veniturilor taxabile, iar destinația achiziției a fost acceptată de organele fiscale, recunoscând existența contractului "Amenajarea curții interioare la investiția Atelier de tinichigerie și vopsit situat în comuna x."

Referitor la faptul că din partea organelor fiscale există suspiciuni ca faptele prezentate ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală menționăm că facturarea anticipată a unor livrări de bunuri și servicii nu reprezintă o ilegalitate, așa cum s-a prezentat mai sus, mai mult cu această tranzacție nu fost prejudiciat statul cu nici un leu.

4. Referitor la **impozitul pe profit** în sumă de x lei, prin neacceptarea deductibilității a sumei de x lei, reprezentând contravaloarea a două elevatoare hidraulice cu două coloane achiziționate de la SC X SRL pe motivul că furnizorul a fost declarat inactiv din data de 24.05.2012 (data publicării 25.05.2012, în baza deciziei nr. x/10.04.2012) și a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA din data de 24.05.2012, contestatara precizează, că așa cum a prezentat la capitolul privind „TVA deductibilă”, în calitate de beneficiar a fost de bună credință, nu a știut de starea fiscală a furnizorului, iar organele fiscale nu au putut demonstra că în aceea perioadă trebuia să știe aceste informații. Ca urmare, consideră că starea de inactivitate a furnizorului nu putea să aibă consecințe fiscale negative asupra S.C. X SRL.

Mai arată, că aceste utilaje au fost vândute către SC X SRL, astfel cheltuielile aferente au dobândit caracter deductibil fără nici o altă restricție (nu se încadrează la cheltuielile cu deductibilitate limitată de la art. 21 alin. (3) din Codul Fiscal), deoarece întrunesc condițiile de deductibilitate stipulate de art. 21 alin. 1 și 4 din Codul fiscal și consideră, că stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de **x lei** ( $x \times 16\%$ ) este ilegală.

5. Referitor la achizițiile de la **SC X SRL CUI x**, reprezentând tâmplărie PVC, organele fiscale au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de x lei motivând că în contractual comodat la punctul privind obligațiile părților se menționează că comodantul se obligă să restituie comodatarului cheltuielile făcute cu întreținerea apartamentului. Contestatara consideră, că este o interpretare eronată și tendențioasă din partea organului de inspecție fiscală în defavoarea contribuabilului. Punctul 136 din Normele Metodologice privind art. 62 alin. (1) din Codul Fiscal enumără concret acele lucrări de întreținere și reparare care cad în sarcina proprietarului:

*„136. În conformitate cu legislația în materie, proprietarul are obligația de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea și repararea locuinței închiriate, ca de exemplu:*

*- întreținerea în bune condiții a elementelor structurii de rezistență a clădirii, elementelor de construcție exterioară a clădirii, cum ar fi: acoperiș, fațadă, curțile și grădinile, precum și spații comune din interiorul clădirii, cum ar fi: casa scării, casa ascensorului și altele asemenea;*

- *întreținerea în bune condiții a instalațiilor comune proprii clădirii, respectiv ascensor, hidrofor, instalații de alimentare cu apă, de canalizare, instalații de încălzire centrală și de preparare a apei calde, instalații electrice și de gaze;*

- *repararea și menținerea în stare de siguranță "în exploatare și de funcționare a clădirii pe toată durata închirierii locuinței."*

Lucrările efectuate de societate în calitate de comodat au vizat lucrări de reparare și modernizare necesare pentru ca imobilul să poate fi funcțional din punct de vedere al activității societății.

În acest context nu se justifică susținerea organului fiscal, potrivit căruia clauza existentă în contractul de comodat ar duce la asimilarea acestor cheltuieli la livrări taxabile.

Potrivit celor prezentate mai sus, majorarea bazei de impunere cu suma de x lei și a impozitului pe profit cu suma de x lei ( $x \times 16\%$ ) este ilegală.

6. Tot la capitolul impozit pe profit, contestatara consideră, că organul fiscal a constatat eronat că SC X SRL avea obligația în baza contractului nr. x/10.04,2011 să emită factura finală pentru SC X SRL, din care să storneze valoarea avansului și să înregistreze contravaloarea lucrărilor pe venituri, iar ca urmare a neînregistrării la venituri a contravalorii lucrărilor efectuate și acceptate de beneficiar prin plata acestora, s-ar fi diminuat profitul impozabil aferent anului 2011 cu suma de x lei. Lucrările de construcții au fost efectuate la OMV Petrom x, unde SC X SRL era subcontractorul societății X SRL, care în calitate de executant avea încheiat contractul x/06.04.2011 cu SC x RO SRL (în calitate de beneficiar), devenit SC x SRL, CUI x pentru lucrările în cauză.

Referitor la control încrucișat efectuat la SC X SRL, unde s-a constatat: *„Reiese deci că lucrările au fost finalizate, SC X SRL întocmind proces verbal de recepție și factura lucrări la data de 11.07.2011 iar lucrările au fost achitate integral, rămânând în sold doar valoarea penalităților de întârziere la plată.”* În opinia contestatoarei, din argumentele inspectorilor fiscali nu reiese unde și de către cine a fost semnat procesul verbal de recepție, deoarece între S.C. X ca beneficiarul lucrărilor de subantrepriză și SC X SRL nu a fost semnat nici un proces verbal de recepție, fapt pentru care nu putea emite ultima factură de decontare și stornarea avansurilor încasate.

Potrivit celor prezentate mai sus, în opinia contestatoarei, majorarea bazei de impunere cu suma de x lei și a impozitului pe profit cu suma de x lei ( $x \times 16\%$ ) este ilegală.

7. Organele fiscale nu au acceptat la deducere cheltuielile efectuate în anul 2012 în sumă de x lei, în vederea realizării contractului încheiat cu persoana fizică X contractul de execuție nr. x/15.06.2012, având ca obiect

construirea unei case de locuit în comuna x. Conform contractului, valoarea totală a lucrărilor este de x lei (inclusiv valoarea materialelor de construcție) care va fi achitată în întregime la predarea spre folosința a imobilului. Data de începere a lucrărilor este de 01.07.2012 iar termenul de execuție final este de 01.07.2013. Contractul este cu preț fix, nesupus modificărilor datorită costurilor înregistrate de către antreprenor. În opinia inspectorilor fiscali societatea nu a respectat prevederile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene art. 259, alin.(4), potrivit căruia „contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”. Astfel, organele fiscale consideră că SC X SRL avea obligația să calculeze profitul impozabil, ca diferența între veniturile contabilizate pe seama contului contabil 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, înregistrate în evidența contabilă pentru fiecare an fiscal.

Contestatară consideră, că interpretarea organelor fiscale este greșită deoarece fiind vorba despre un contract cu preț fix, antreprenorul nu are obligația întocmirii de devize periodice în vederea decontării către beneficiar și facturării pe baza situațiilor de lucrări acceptate. Aici este vorba despre o livrare de bunuri, adică antreprenorul realizează din surse proprii o construcție și la final vinde către un beneficiar cunoscut, cu care a contractat aceasta. Prevederile articolul 259 din OMPF 3055/2009 se referă exclusiv la prestările de servicii, după cum urmează – „259

*(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

*(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.*

*(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.*

*(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție.” - deci este evidentă încadrarea legislativă eronată din partea organelor fiscale a tranzacției în cauză.*

Societatea contestatară consideră, că majorarea bazei de impunere cu suma de x lei și a impozitului pe profit cu suma de x lei (xx16%) este ilegală.

8. Organele fiscale nu au acceptat la deducere valoarea totală a cheltuielilor cu lucrările facturate de **SC X SRL** în valoare de x lei argumentând cu faptul că aceste achiziții au fost destinate executării de lucrări de instalații de apă și de încălzire la obiectivul Sediul Composesorat x, contractate cu societatea SC X SRL, dar valoarea lucrărilor executate nu a fost refacturată către aceasta. În opinia inspectorilor fiscali societatea nu a respectat prevederile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene art. 259, alin.(4), potrivit căruia „contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”. Astfel, organele fiscale consideră că SC X SRL avea obligația să calculeze profitul impozabil, ca diferența între veniturile contabilizate pe seama contului contabil 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, înregistrate în evidența contabilă pentru fiecare an fiscal.

Contestatară consideră, că interpretarea organelor fiscale este greșită deoarece aici nu este vorba despre lucrări de construcții ci de un contract de prestări de servicii, unde serviciile efectuate care nu au fost refacturate în anul 2012. În opinia sa, în acest caz se va folosi contul contabil 418 așa cum prevede OMPF 3055 din 2009 la pct. 42, după cum urmează: „42 - *Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.*

*Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori - facturi nesoșite”). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)”* Veniturile provenite din contractul nr. x/31.10.2011 vor fi contabilizate în momentul când se atestă prestarea serviciilor către beneficiar — semnarea procesului verbal de recepție sau devizului de lucrări, așa cum stipulează prevederile legale în vigoare. Mai mult, chiar funcțiunea contului contabil 418 prevede explicit când devine creanță, respectiv venit impozabil serviciul prestat — vezi capitolul VII FUNCȚIUNEA CONTURILOR din OMPF 3055/2009:

*„Contul 418 „Clienți - facturi de întocmit”*

*Cu ajutorul acestui cont se evidențiază livrările de bunuri sau prestările de servicii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi.*

*Contul 418 „Clienți - facturi de întocmit” este un cont de activ. În debitul contului 418 „Clienți - facturi de întocmit” se înregistrează:*

- valoarea livrărilor de bunuri sau a serviciilor prestate către clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, precum și a altor creanțe față de aceștia (701 la 708, 4428, 758);

- diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în valută înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);

- diferențele favorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).

În creditul contului 418 „Clienți - facturi de întocmit” se înregistrează:

- valoarea facturilor întocmite (411);

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente clienților - facturi de întocmit, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665)

- diferențele nefavorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).

Soldul contului reprezintă valoarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, pentru care nu s-au întocmit facturi.”

Societatea contestatară consideră, că majorarea bazei de impunere cu suma de x lei și a impozitului pe profit cu suma de x lei ( $x \times 16\%$ ) este ilegală.

9. Organele fiscale nu au acceptat la deducere valoarea totală a cheltuielilor aferente facturii x/30.09.2012, reprezentând x kg de grâu în suma de x lei. În opinia inspectorilor fiscali societatea nu a respectat prevederile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, nu a folosit contul 331 „Produce în curs de execuție” prin care se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată), nu a raportat la sfârșitul perioadei, în debitul contului 331 „Produce în curs de execuție” valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, (contul 711). Astfel, organele fiscale consideră că SC X SRL avea obligația să calculeze profitul impozabil, ca diferența între veniturile contabilizate pe seama contului contabil 711 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, înregistrate în evidența contabilă pentru fiecare an fiscal, indiferent dacă se realizează recolta sau nu.

În opinia contestatoarei, organele fiscale ignoră faptul că este vorba despre o posibilă recoltă agricolă, adică realizarea veniturilor agricole nu este certă este numai probabilă, iar prevederile legale pe care le invocă nu se referă la tranzacțiile specifice agriculturii.



Potrivit celor prezentate mai sus, contestatara consideră, că majorarea bazei de impunere cu suma de x lei și a impozitului pe profit cu suma de x lei ( $x \times 16\%$ ) lei este ilegală.

În concluzie, se contestă TVA în suma de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei, impozit pe profit în suma de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/11.04.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR x/11.04.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală 2, au constatat următoarele:

### **Cu privire la impozitul pe profit**

Perioada verificată: 18.08.2010 - 31.12.2012

1. În luna aprilie 2011 SC X SRL încheie cu SC X SRL, CUI x, contractul nr. x/10.04.2011 având ca obiect executarea de lucrări de compartimentări interioare la șantier OMV Petrom. Valoarea totală a lucrărilor stabilită prin contract este de x euro+TVA, în această valoare fiind incluse materialele, transportul și montajul, conform contractului lucrările vor începe în data de 14.04.2011 și se vor finaliza în 07.05.2011.

În luna aprilie 2011 SC X SRL emite factura seria JMR numărul x/27.04.2011 către beneficiar SC X SRL, în valoare totală de x lei din care baza impozabilă x lei, reprezentând avans la contractul nr. x/10.04.2011, pe care o înregistrează în contul 419-clienți creditori.

În perioada aprilie-august 2011 SC X SRL decontează cheltuieli de deplasare și cazare hotelieră pentru angajații săi, pe ordinele de deplasare fiind notat „la clădire birou-depozit OMW Petrom”, ultima dată pentru care s-au decontat cheltuieli cu diurna fiind 11.08.2012.

În luna noiembrie contribuabilul încasează x lei din contravaloarea lucrărilor iar în decembrie 2011 diferența de x lei ( $x+x=x$  lei), fără ca acestea să fie înregistrate la venituri.

Pentru a stabili starea de fapt reală, organele de control au solicitat cu adresa nr. x/25.03.2013 efectuare unui control încrucișat la SC X SRL, în urma controlului încrucișat efectuat s-a constatat că lucrările au fost finalizate, SC X SRL întocmind către beneficiarul lucrărilor proces verbal de recepție și factura de lucrări din 11.07.2011 iar contravaloarea lucrărilor a fost achitată integral.

Organele de inspecție fiscală după aceste constatări au stabilit, că SC X SRL avea obligația să emite factura finală pentru SC X SRL, din care să storneze valoarea avansului și să înregistreze contravaloarea lucrărilor pe venituri.

Ca urmare a neînregistrării la venituri a contravalorii lucrărilor efectuate în baza contractului nr. x/10.04.2011, acceptate de beneficiar prin

plata acestora, contribuabilul a diminuat impozitul pe profit aferent anului 2011 cu suma de x lei (x x16%).

2. În luna iunie 2012 SC X SRL înregistrează în documentele contabile factura nr. x/05.06.2012 emisă de SC X SRL, prin care achiziționează două elevatoare hidraulice, în valoare totală de x lei, din care baza impozabilă x lei. În contabilitate mijloacele fixe au fost înregistrate inițial în contul 2132 - aparate și instalații de măsurare, control și reglare, iar în luna septembrie 2012, ca urmare a comercializării către SC X SRL, înregistrează în contul 6583-cheltuieli privind activele cedate suma de x lei în baza facturii nr. x/05.06.2012 emisă de SC X SRL, societate declarată inactivă începând cu data de 24.05.2012, conform deciziei nr. x/10.04.2012.

Organele de inspecție fiscală după aceste constatări au stabilit, că SC X SRL nu avea drept de deducere a cheltuielilor înscrise în factura emisă de SC X SRL, societate declarată inactivă începând cu data de 24.05.2012, încălcând prevederile art. 11, alin.1<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003/R, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia „beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”, motiv pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei (x x 16%).

3. În luna noiembrie 2011 contribuabilul înregistrează pe contul 628-alte cheltuieli cu serviciile executate de terți suma de x lei, reprezentând montaj și pe contul 301-materii prime suma de x lei reprezentând contravaloarea tâmplărie PVC (2 buc. ușă, 3 ferestre, 5 plase pentru țanțari și 2 panouri, cu montaj) în baza facturii nr. x/12.11.2010 emisă de SC X SRL. În luna decembrie 2011 suma de x lei a fost trecută pe contul de cheltuieli 601-cheltuieli cu materii prime, în baza bonului de consum x/31.12.2011.

Bunurile au fost montate la sediul social declarat al SC X SRL care este și locuința administratorului și asociatului unic al societății. Având în vedere că societatea are la dispoziție doar 10 mp din imobil, iar în contractul de comodat se menționează ca comodatul se obligă să restituie comodatarului cheltuielile făcute cu întreținerea apartamentului, însă care nu s-a făcut, nu se justifică deducerea cheltuielilor în sumă de x lei (x + x), motiv pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei (x x 16%).

4. În perioada septembrie-decembrie 2012 contribuabilul evidențiază în documentele contabile și deduce la calculul impozitului pe profit pentru anul 2012, cheltuieli cu materialele de construcții utilizate pentru casa de

locuit construită pentru X în suma totală de x lei, fără să se înregistreze venituri, în limita cheltuielilor înregistrate, în contul 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” pentru această lucrare pe seama contului 332 „Servicii în curs de execuție”, după cum este prevăzut în OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene la art. 259, alin.(4), diminuându-se astfel impozitul calculat pe profitul anului 2012 cu suma de x lei ( $x \times 16\%$ ).

5. În perioada martie-mai 2012 societatea înregistrează în documentele contabile și deduce la calculul impozitului pe profit al anului 2012, cheltuieli cu serviciile executate de terți în sumă totală de x lei în baza a 3 facturi emise de SC X SRL. Lucrările au fost executate la obiectivul -sediul Asociației Composesorale x, pentru acestea fiind încheiat cu SC X SRL contractul nr. x/31.10.2011. Pentru cheltuiala aferentă lucrărilor nefinalizate, contribuabilul nu înregistrează venituri în contul 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” pe seama contului 332 „Servicii în curs de execuție”, după cum este prevăzut în OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene la art. 259, alin.(4), diminuându-se astfel impozitul calculat pe profitul anului 2012 cu suma de x lei ( $x \times 16\%$ ).

6. În luna septembrie 2012 societatea achiziționează de la SC X SRL, în baza facturii x/30.09.2012, x kg de grâu pentru care s-a aplicat taxarea inversă. Valoarea bazei impozabile înscrisă în factură este de x lei și a fost înregistrată în contul 3028-alte materiale consumabile din care în aceeași lună a fost trecută în contul de cheltuieli 6028.

Pentru cheltuiala înregistrată cu consumul de grâu pentru însămânțare, contribuabilul avea obligația să înregistreze venituri în contul 711 „Variația stocurilor” pe seama contului 331 „Produse în curs de execuție”, la nivelul costului cu materia primă consumată, după cum este prevăzut în OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, diminuându-se astfel impozitul calculat pe profitul anului 2012 cu suma de x lei ( $x \times 16\%$ ).

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar (specificate mai sus pct. 1 – 6), s-au calculat dobânzi în suma de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

### **Cu privire la taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată: 18.08.2010 - 31.12.2012

1. În luna iunie 2012 contribuabilul înscrie în jurnalul de cumpărări și deduce TVA în sumă totală de x lei aferent achiziției a două elevatoare

hidraulice, în baza facturii nr. x/05.06.2012 emisă de SC X SRL, societate declarată inactivă începând cu data de 24.05.2012. Potrivit prevederilor art. 11, alin.1<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003/R, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu aveau dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective (situația de fapt descrisă detaliat la cap. Impozit pe profit).

2. În luna octombrie 2010 contribuabilul înregistrează în jurnalul de cumpărări și deduce TVA în sumă de x lei în baza a trei facturi de avans pentru tâmplărie PVC. Factura finală a fost întocmită în luna noiembrie 2010 cu valoare zero.

Bunurile au fost montate la sediul social declarat al SC X SRL care este și locuința administratorului și asociatului unic al societății. Având în vedere că societatea are la dispoziție doar 10 mp din imobil, iar în contractul de comodat se menționează ca comodantul se obligă să restituie comodatarului cheltuielile făcute cu întreținerea apartamentului, însă care nu s-a făcut, nu se justifică deducerea TVA în sumă de x lei aferentă achiziției a 2 buc. uși, 3 ferestre, 5 plase pentru țanțari și 2 panouri.

3. În luna decembrie 2012 SC X SRL achiziționează în baza facturii nr. x/24.12.2012 emisă de SC X SRL materiale de natura aditivilor pentru construcții, în valoare de x lei (TVA aferent x lei). Bunurile au fost înregistrate inițial pe contul 301, întocmindu-se Nota de recepție nr. x/24.12.2012 și apoi pe contul 351 în baza contractului de custodie fără număr din data de 24.12.2012.

În urma verificărilor efectuate la SC X SRL nu s-a confirmat existența mărfurilor înscrise în factura x/24.12.2012 emisă de SC X SRL, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control nu au luat în considerare tranzacția dintre SC X SRL și SC X SRL aceasta neavând scop economic și au diminuat TVA dedusă cu suma de x lei înscrisă în factură.

Privitor la acest aspect organele de inspecție au sesizat organele de cercetare penală, formulând sesizarea penală nr.x/12.04.2013, existând suspiciunea că agentul economic verificat este implicat într-o fraudă fiscală în scopul diminuării TVA de plată, iar faptele prezentate ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute la art. 9, alin. 1, lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru combaterea și prevenirea evaziunii fiscale.

Pentru neplata la termen a TVA stabilit suplimentar (specificate mai sus pct. 1 – 3), s-au calculat dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum**

și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele fiscale, se reține:

1. Referitor la suma de x lei reprezentând TVA și suma de x lei impozit pe profit, stabilite suplimentar de plată, ***Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL datorează taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit aferente facturii emise de SC X SRL, în condițiile în care respectivul furnizor a fost declarat inactiv începând cu data de 24.05.2012.***

**În fapt**, în luna iunie 2012 SC X SRL înregistrează în evidențele contabile și fiscale factura nr. x/05.06.2012 emisă de SC X SRL, aferent achiziției a două elevatoare hidraulice, deducând TVA aferent în suma de x lei și suma de x lei ca cheltuieli cu activele cedate, în perioada în care SC X SRL era contribuabil declarat inactiv.

Făcând aplicațiunea prevederilor art. 11, alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare factura emisă de SC X SRL în perioada în care aceasta era contribuabil inactiv iar pentru TVA și impozit pe profit aferent facturii, nu au acordat drept de deducere.

Prin contestație, SC X SRL susține că decizia de declarare în inactivitate produce efecte față de terți de la data înscrierii în Registrul Contribuabililor inactivi/reactivați, iar în cazul de față organele fiscal nu au putut demonstra că societatea SC X SRL a fost înscrisă în acest registru la data emiterii facturii, adică la 05.06.2012. În calitate de beneficiar a fost de bună credință, nu a știut de starea fiscală a furnizorului. Ca urmare, consideră că starea de inactivitate a furnizorului nu putea să aibă consecințe fiscale negative asupra S.C. X SRL.

Mai arată, că aceste utilaje au fost vândute către SC X SRL, astfel cheltuielile aferente au dobândit caracter deductibil fără nici o altă restricție, deoarece întrunesc condițiile de deductibilitate stipulate de art. 21 alin.1 și 4 din Codul fiscal

**În drept**, potrivit prevederilor art. 11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”***

Potrivit normelor legale mai sus citate, beneficiarii nu pot deduce cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile emise de un contribuabil inactiv.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu cedarea activelor în sumă de x lei, deducând și TVA în sumă de x lei în baza facturii nr. x/05.06.2012 emisă de SC X SRL, în perioada în care acesta era contribuabil declarat inactiv.

Se reține că, potrivit Deciziei nr. x/10.04.2013, SC X SRL a fost declarată contribuabil inactiv iar în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența contabilă facturi fiscale emise de un contribuabil inactiv, cheltuielile și TVA care au la bază acele facturi, nu sunt deductibile fiscal.

Decizia nr. x/10.04.2013 a DGFP Harghita, prin care SC X SRL a fost declarată contribuabil inactiv, produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul contribuabililor inactivi/reactivați, respectiv de la data de 24.05.2012, care este public și este afișat pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, fiind publicată la data de 25.05.2012.

Nu pot fi reținute afirmațiile contestatarii potrivit cărora decizia de declarare în inactivitate produce efecte față de terți de la data înscrierii în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, considerând, că în cazul de față organele fiscale nu au putut demonstra că SC X SRL a fost înscrisă în acest registru la data emiterii facturilor, adică la 05.06.2012, întrucât lista contribuabililor declarați inactivi/reactivați se găsește postat pe site-ul ANAF, aceste informațiile fiind publice.

În acest sens, art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede reglementările cu privire la Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, astfel:

**„(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:**

**a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;**

**b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;**

**c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

**(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.**

**(3) Contribuabilii declarați inactivi se reactivează dacă îndeplinesc, cumulativ, următoarele condiții:**

**a) își îndeplinesc toate obligațiile declarative prevăzute de lege;**

**b) își îndeplinesc toate obligațiile de plată;**

**c) organele fiscale au constatat că funcționează la domiciliul fiscal declarat.**

**(4) Condiția prevăzută la alin. (3) lit. a) se consideră îndeplinită și în cazul în care obligațiile fiscale au fost stabilite, prin decizie, de către organele fiscale.**

**(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), contribuabilii pentru care s-a deschis procedura insolvenței în formă simplificată, contribuabilii care au intrat în faliment sau contribuabilii pentru care s-a pronunțat ori a fost adoptată o hotărâre de dizolvare se reactivează de organul fiscal, la cererea acestora, după îndeplinirea obligațiilor declarative.**

**(6) Ori de câte ori se constată că un contribuabil a fost declarat inactiv din eroare, organul fiscal emitent anulează decizia de declarare a contribuabilului ca inactiv, cu efect pentru viitor și pentru trecut.**

**(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:**

**a) datele de identificare a contribuabilului;**

**b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;**

**c) data reactivării;**

**d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;**

**e) alte mențiuni.**

**(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

**(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin.(8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 5 zile de la data comunicării.**

**(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin.(8)."**

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și au încadrat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de x lei, pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de x lei, întrucât acestea au

fost înregistrate în baza facturii nr. x/05.06.2012 emisă de SC X SRL, ulterior datei la care furnizorul a fost declarat contribuabil inactiv, respectiv 24.05.2012, factură fiscală care nu produce efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Astfel, întrucât societatea nu prezintă argumente sau documente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în suma de x lei TVA și suma de x lei impozit pe profit, astfel că în temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,*

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit 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 SC X SRL pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la suma de x lei reprezentând TVA și suma de x lei impozit pe profit, stabilite suplimentar de plată, Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL datorează taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit aferente achiziției și montajul de tâmplărie PVC de la SC X SRL, în condițiile în care bunurile au fost montate la sediul social declarat, dar care este și locuința administratorului și asociatului unic al societății, iar în contractul de comodat se menționează ca comodantul se obligă să restituie comodatarului cheltuielile făcute cu întreținerea apartamentului, însă care nu s-a făcut.**

**În fapt,** în lunile noiembrie-decembrie 2011 contribuabilul înregistrează pe cheltuielile contravaloarea tâmplăriei PVC (2 buc. ușă, 3 ferestre, 5 plase pentru țânțari și 2 panouri, cu montaj) în sumă de x lei, deducând și TVA aferent în sumă de x lei în baza facturii x/12.11.2010 emisă de SC X SRL.

Bunurile au fost montate la sediul social declarat al SC X SRL care este și locuința administratorului și asociatului unic al societății. Având în vedere că societatea are la dispoziție doar 10 mp din imobil, iar în contractul de



comodat se menționează ca comodantul se obligă să restituie comodatarului cheltuielile făcute cu întreținerea apartamentului, însă care nu s-a făcut, organele de inspecție fiscală au stabilit, că nu se justifică deducerea cheltuielilor în sumă de x lei și TVA aferent în sumă de x lei.

Prin contestație, SC X SRL consideră, că neacceptarea deductibilității fiscale a bunurilor sus menționate este o interpretare eronată și tendențioasă din partea organului de inspecție fiscală în defavoarea contribuabilului, precizând, că punctul 136 din Normele Metodologice privind art. 62 alin.(1) din Codul Fiscal enumără concret acele lucrări de întreținere și reparare care cad în sarcina proprietarului (pct. acesta se referă la închirieri și nu la comodat).

**În drept**, regula generală pentru determinarea profitului impozabil este reglementată de art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată,

*“(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.”,*

iar potrivit art. 21 (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”.*

**În ce privește regimul deducerilor a taxei pe valoarea adăugată**, erau aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

Iar art. 146 reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care la alin.(1) lit. a) prevede:

*„(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor legale mai sus citate rezultă faptul ca legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, ca acestea să fie efectuate în scopul realizării de venituri, să aibă legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile și factura să cuprindă toate informațiile prevăzute de lege, iar în cazul cheltuielilor cu

prestările de servicii deductibilitatea este condiționată și de existența contractului de prestări servicii care să cuprindă o serie de informații și prestarea efectivă a acestora cu documente justificative.

În cazul de speță sunt aplicabile și prevederile art. 21 alin.(4) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „**Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”,** iar normele metodologice pentru aplicarea acestor prevederi, explicitează: ”43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele: b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora; ...e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

În ce privește TVA, în cazul de speță, în condițiile în care a fost dedusă TVA aferent achizițiilor de tâmplărie, sunt aplicabile și prevederile art. 128 alin.(4) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:**

**c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin.(1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;”**

Având în vedere cele prezentate în cuprinsul prezentei decizii și cele constatate prin raportul de inspecție fiscală, se reține, că achiziționarea și montarea tâmplăriei PVC s-a efectuat în favoarea asociatului, respectiv la locuința proprietatea personală. Se precizează, că cele 10 mp suprafață luată în comodat și condițiile contractului de comodat încheiat în data de 9.07.2010 cu X în calitate de comodant (administrator și asociat unic la SC X SRL), înregistrat la DGFP Harghita cu nr. x/30.07.2010, nu justifică deductibilitatea fiscală a acestor achiziții, mai ales, că contrar prevederilor din contract, SC X SRL nu a refacturat aceste cheltuieli către proprietarul imobilului și nu a înregistrat venituri.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și au încadrat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de x lei, pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de x lei, întrucât societatea nu prezintă argumente sau documente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la neacceptarea deductibilității a TVA în sumă de x lei aferent facturii nr. x/24.12.2012 emisă de SC X SRL pe motivul că materialele de construcții facturate nu au intrat în patrimoniul societății X SRL deoarece acestea nu au fost livrate fizic către furnizor, *cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care Activitatea de Inspecție Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria X sesizarea penală înregistrată sub nr. x/12.04.2013 asupra acestui aspect, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.***

**În fapt**, în urma inspecției fiscale efectuate organele de control au constatat că SC X SRL înregistrează bunurile înscrise pe factura emisă de SC X SRL pe contul 301-materii prime, întocmindu-se Nota de recepție nr. x/24.12.2012 având aceeași dată cu data facturii și apoi pe contul 351-materii și materiale aflate la terți (prin nota contabilă din 24.12.2012) în baza contractului de custodie fără număr din data de 24.12.2012. În contractul de custodie se precizează că obiectul contractului îl constituie lăsarea mărfii/produselor în păstrarea custodelui cu valabilitate de la data semnării contractului, fără a se face precizări cu privire la faptul că bunurile vor fi aprovizionate la o dată ulterioară. În documentele prezentate nu există nicio referire că suma înscrisă pe factura emisă de SC X SRL reprezintă avans iar până la data efectuării verificărilor nu au fost efectuate plăți pentru aceste bunuri.

Prin verificările efectuate atât la contribuabil cât și la furnizorul SC X SRL organele de control au urmărit stabilirea stării de fapt cu privire la mărfurile înregistrate la SC X SRL în contul 351 și s-a constatat că bunurile respective nu există, în documente nefiind evidențiate operațiuni reale, simplul fapt că deține o factură nu îi oferă acesteia drept de deducere a taxei înscrise pe aceasta.

Prin adresa nr. x/12.04.2013 Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice Harghita, a înaintat sesizarea penală către Parchetul de pe lângă Judecătoria Miercurea Ciuc în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, precizează:

*„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indicțiilor săvârșirii unei infracțiuni**

***a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]***

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, **contestate**, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realității operațiunilor economice desfășurate având în vedere că organele abilitate au suspiciuni asupra existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat (tranzacțiile efectuându-se doar pe documente), având ca rezultat neplata TVA către bugetul consolidat al statului.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni**, iar, pe de altă parte, **soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei**.

Având în vedere că faptele constatate fac obiectul sesizării penale nr. x/12.04.2013, organele abilitate prin lege urmând să se pronunțe asupra existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii, se reține că Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra fondului cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „penalul ține în loc civilul” precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere privind TVA în sumă de x lei aferent facturii nr. x/24.12.2012 emisă de SC X SRL, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, care precizează: “[...] (3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

**4. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, *Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC X SRL datorează acest impozit pe profit pe anul 2011, în condițiile în care aceasta nu a întocmit procesul verbal de recepție, dar lucrările au fost executate și cheltuielile au fost înregistrate în cursul anului 2011, iar contravaloarea acestora a și fost încasată în întregime sub formă de avans tot în anul 2011.***

**În fapt**, în luna aprilie 2011 SC X SRL, executant, încheie cu SC X SRL, beneficiar, contractul nr. x/10.04.2011 având ca obiect executarea de lucrări de compartimentări interioare la șantier OMV Petrom. Valoarea totală a lucrărilor stabilită prin contract este de x euro + TVA, în această valoare fiind incluse materialele, transportul și montajul, conform contractului lucrările vor începe în data de 14.04.2011 și se vor finaliza în 07.05.2011.

Tot în luna aprilie 2011 SC X SRL emite factura seria JMR numărul x/27.04.2011 către beneficiar SC X SRL, în valoare totală de x lei din care baza impozabilă x lei, reprezentând avans la contractul nr. x/10.04.2011, pe care o înregistrează în contul 419-clienți creditori.

În perioada aprilie-august 2011 SC X SRL decontează cheltuieli de deplasare și cazare hotelieră pentru angajații săi, pe ordinele de deplasare fiind notat „la clădire birou-depozit OMW Petrom”, ultima dată pentru care s-au decontat cheltuieli cu diurna fiind 11.08.2012.

În luna noiembrie contribuabilul încasează x lei din contravaloarea lucrărilor iar în decembrie 2011 diferența de x lei ( $x+x=x$  lei), de fapt valoarea totală a lucrărilor, fără ca acestea să fie înregistrate la venituri.

Pentru a stabili starea de fapt reală, organele de control au solicitat efectuare unui control încrucișat la SC X SRL, în urma căruia s-a constatat că lucrările au fost finalizate, SC X SRL întocmind către beneficiarul lucrărilor proces verbal de recepție și factura de lucrări din 11.07.2011, iar contravaloarea lucrărilor a și fost achitată integral.

Organele de inspecție fiscală constatând, că lucrările au fost finalizate și decontate în afară de penalități, cheltuielile aferente fiind înregistrate, au stabilit, că SC X SRL avea obligația să emite factura finală pentru SC X SRL, iar contravaloarea lucrărilor trebuia să se înregistreze pe venituri în anul 2011. Neefectuarea acestor operațiuni în anul 2011 și nici ulterior a avut ca consecințe diminuarea profitului impozabil, implicit și a impozitului pe profit în sumă de x lei.

Prin contestație, SC X SRL precizează, că deoarece între SC X SRL ca beneficiarul lucrărilor de subantrepriză și SC X SRL nu a fost semnat nici un proces verbal de recepție, fapt pentru care nu putea emite ultima factură de decontare și înregistrarea pe venituri, prin stornarea avansurilor încasate.

**În drept**, regula generală pentru determinarea profitului impozabil este reglementată de art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă în perioada verificată,

*„(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.”*

și ale pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

*„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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, 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, iar 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 și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, s-a reținut, că societatea contestatară a realizat lucrările la șantier OMV Petrom, executate pe baza contractului nr. x/10.04.2011 încheiat cu SC X SRL, acesta în calitate de subcontractant, a refacturat aceste lucrări și a întocmit proces verbal de recepție cu beneficiarul SC x SRL, lucrările fiind încasate integral. La rândul lui și SC X SRL a încasat în totalitate contravaloarea lucrărilor, sub denumirea avans, ultima tranșă fiind în luna decembrie 2011. Pe parcursul anului 2011 deduce cheltuieli cu materiale și diurnă pentru personalul detașat pe șantier, perioada prevăzută în contract pentru finalizarea lucrărilor a expirat, iar lucrarea a fost recepționată de beneficiarul SC x SRL.

Ca urmare, susținerea contestatoarei conform căreia organul de inspecție fiscală nu aduce argumente din care să se rezulte unde și de către cine a fost semnat procesul verbal de recepție, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din cele descrise rezultă fără echivoc, ca veniturile au fost realizate în cursul anului fiscal 2011, iar conform prevederilor sus menționate acestea trebuia impuse în același an fiscal, respectiv în 2011. Faptul că nu s-a întocmit procesul verbal de recepție cu SC X SRL nu scutește contestatoarea de plata obligațiilor la bugetul de stat.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat, ca venituri realizate în cursul anului fiscal 2011 c/val. lucrărilor executate pe baza contractului nr. x/10.04.2011 încheiat cu SC X SRL.

Astfel, întrucât societatea nu prezintă argumente sau documente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar

impozit pe profit în sumă de x lei, astfel că în temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,*

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit 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 SC X SRL pentru acest capăt de cerere.

**5. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, *Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC X SRL datorează acest impozit pe profit pe anul 2012, în condițiile în care aceasta nu a înregistrat veniturile aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, denaturând astfel profitul impozabil al anului 2012.***

**În fapt,** SC X SRL în cursul anului 2012 a înregistrat cheltuielile avute la 3 obiective în curs de executare, care fiind și deduse la stabilirea profitului impozabil, astfel:

- construirea unei case de locuit pentru persoana fizică X, cheltuielile în sumă totală de x lei;

- cheltuieli în sumă de x lei înregistrate în baza facturilor emise de SC X SRL, reprezentând lucrări de instalații efectuate la sediul Composesoratului x, subcontractate de SC X SRL de la SC X SRL;

- cheltuieli în sumă de x lei reprezentând consumul de materii prime, respectiv x kg de grâu pentru însămânțare, înregistrate pe cheltuieli deductibile în baza facturii x/30.09.2012 emise de SC X SRL.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, că SC X SRL nu a înregistrat la venituri contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei, care se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor

în curs de execuție”, respectiv în contul 331 „Producția în curs” pe seama contului 711 „Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție”.

Având în vedere, că după aceste lucrări societatea nu a înregistrat la venituri costurile serviciilor și producției în curs de execuție, profitul impozabil al anului 2012 a fost denaturat cu valoarea acestora în sumă totală de x lei, ca urmare, s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

**În drept**, regula generală pentru determinarea profitului impozabil este reglementată de art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă în perioada verificată,

*„(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.”*

și ale pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

*„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.”*

În cazul de speță sunt aplicabile și prevederile OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct. 256 (1) stabilește veniturile din exploatare, în care sunt incluse și

*„b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;”*

iar la alin. 2 și 3 precizează:

*„(2) **Variația stocurilor** de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei **reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție** pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.*

*(3) **Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).**”*

Potrivit acestor prevederi legale, 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, iar cheltuielile care



se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal. Conform acestor prevederi **în categoria veniturilor intră și costurile serviciilor și producției în curs de execuție**, reglementarea aceasta fiind introdusă pe considerentul, ca cheltuielile înregistrate într-un an fiscal aferente unor lucrări în curs de execuție, neterminate să nu afecteze rezultatul anului în curs, care de fapt reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție (venitul este egal cu cheltuieli, rezultatul fiind 0).

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, s-a reținut, că societatea contestată a înregistrat pe seama anului 2012 cheltuielile aferente unor lucrări, care în anul 2012 nu au fost terminate, nu au fost recepționate și facturate, față de care suma acestor cheltuieli nu a fost înregistrată ca venituri din servicii și producție în curs de execuție, respectiv în conturile 711 și 712, ca urmare a denaturat rezultatul anului 2012, implicit și profitul impozabil.

Având în vedere cele prezentate în cuprinsul prezentei decizii și cele constatate prin raportul de inspecție fiscală, se reține, că organele de inspecție fiscală în mod legal au întregit profitul impozabil al anului 2012 cu suma costurilor serviciilor și producției în curs de execuție, pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de x lei, întrucât societatea nu prezintă argumente sau documente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru acest capăt de cerere.

**6. Referitor la accesoriile aferente obligațiilor fiscale contestate**, luând în considerare principiul de drept "*accessorium sequitur principale*",

- având în vedere că contestația pentru capetele de cerere prevăzute la cap.III pct. 1, 2, 4, 5 din prezenta decizie pentru obligațiile de plată principale a fost respinsă, **se va respinge contestația și pentru sumele de x lei dobânzi și x lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit respins**, precum și x lei dobânzi și x lei penalități de întârziere aferente TVA respins;

- având în vedere, că soluționarea contestației pentru suma de x lei reprezentând TVA a fost suspendată, **se va suspenda soluționarea contestației și pentru sumele de x lei dobânzi și x lei penalități de întârziere aferente TVA**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213, art. 214 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** (pentru capetele de cerere cap.III pct. 1, 2, 4, 5 din decizie) formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR x/11.04.2013, pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- x lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei taxa pe valoare adăugată
- x lei dobânzi aferente TVA
- x lei penalități de întârziere aferente TVA.

**2. Suspendarea soluționării contestației** (cap.III pct. 3 din decizie) pentru suma totală de **x lei**, reprezentând

- x lei taxa pe valoare adăugată
- x lei dobânzi aferente TVA
- x lei penalități de întârziere aferente TVA,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**