

DECIZIE nr. 3743/27.06.2018

privind soluționarea contestației formulata de societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/15.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr./06.12.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/15.12.2017 și ulterior de către A.J.F.P Arad cu adresa nr...../ad/14.12.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub TMR_DGR/29.12.2017, asupra contestației formulate de

X SRL,
CIF:.....
cu sediul în jud. Arad
și sediul procesual ales la Cabinet de Avocat CS
în Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG sub nr...../29.11.2017 și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/04.12.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/15.12.2017

Petenta XSRL formulează contestație împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR/09.10.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 emisă A.J.F.P. Arad.

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...../23.10.2017 emisă A.J.F.P. Arad.

Ulterior formulării contestației, deoarece organul emitent al Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./23.10.2017, nu a fost Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad care a emis Decizia de impunere F-AR nr...../09.10.2017, la data de 14.12.2017, cu adresa

nr./ad/14.12.2017, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/29.12.2017, A.J.F.P. Arad – Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice a transmis organului competent în soluționarea contestației, referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.24072 din 13.12.2017 cu privire la capetele de cerere privind Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./23.10.2017.

Suma totala contestată este de xxxxxxlei și reprezintă:

- impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxxxx lei
- impozitul pe venitul microîntreprinderii în sumă de xxx lei
- taxa pe valoarea adăugată în sumă xxxxx lei, aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.12.2016 obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere F-AR nr.09.10.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;
- dobânzi de întârziere în sumă de xxxxx lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 emisă A.J.F.P. Arad ;
- penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 emisă A.J.F.P. Arad;
- penalități de nedeclarare în sumă de xxxxxx lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./23.10.2017 emisă A.J.F.P. Arad.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. CS, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr..../09.10.2017, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 16.10.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. De asemenea, în raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr...../23.10.2017 emise A.J.F.P Arad respectiv data de 30.10.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziilor contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu F-AR nr..../09.10.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală precum și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr./23.10.2017 emise A.J.F.P. Arad solicitand anularea în parte în privința:

- impozitului pe profit stabilit suplimentar în cuantum de xxxxxxxlei
- impozitului pe venitul microintreprinderilor în cuantum de xxx lei
- TVA stabilita suplimentar în cuantum de xxxx lei
- accesorii aferente

În legătură cu obligațiile suplimentare de plată stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR xx/09.10.2017, petenta arata că:

1. Din impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anilor 2013, 2015 și 2016 în sumă de xxxxx lei, petenta contestă suma de xxxxxx lei, considerând că nu o datorează întrucât baza de impunere stabilita suplimentar aferenta acestui impozit contestat în cuantum de xxxx lei a fost stabilită în mod nelegal, iar această sumă nu a constituit venit al societății sale, organele de control doar presupunând în mod nelegal și netemeinic că a fost realizat acest venit neexistând în acest sens documente contabile nici în evidențele contabile ale colaboratorilor săi, care au fost supuși controalelor încrucișate tocmai în acest sens. Astfel, afirmă că, nu există nicio prezumție legală, nici relativă și nici cu caracter absolut, care să constituie temei legal pentru această presupunere.

Arată că, potrivit art.10 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal veniturile sunt definite astfel „ (1) În înțelesul prezentului cod, veniturile impozabile cuprind veniturile în numerar și/sau în natură”, însă veniturile stabilite în mod suplimentar de organul de control nu au fost efectiv încasate/realizate de societatea petentă, astfel încât, în opinia sa, nu i se poate impune la plata impozitului pe profit aferent unor venituri fictive.

Totodata susține că, lucrările respective nu au fost finalizate de societatea petentă, astfel încât nu deține situații de lucrări și nici facturi emise pentru aceste sume, iar încasarea acestor sume a fost prezumată de organele de control, acestea nu au date concrete care să conducă la ideea că a realizat aceste venituri.

Arata ca, aceste contracte de execuție nu sunt obligatorii a fi încheiate în derularea raporturilor între comercianți, însă documentele justificative contabile sunt esențiale pentru a se face dovada unui fapt cu implicații de

natura fiscala. Astfel, în opinia sa, baza impozabila stabilita suplimentar este dedusa de către organele de inspecție fiscala din valoarea contractuala totala estimata la data încheierii, cuprinsa in trei contracte de execuție si valoarea situațiilor de lucrări si facturilor emise. Totodată se susține ca, a facturat parțial cele trei lucrări, deoarece le-a si realizat doar in parte, acestea fiind finalizate de alte societăți comerciale.

2. Cu privire la impozitul pe venitul microintreprinderii stabilit suplimentar pentru anul 2014 în sumă de xxx lei, petenta arata ca la stabilirea bazei impozabile suplimentare, organele de inspecție fiscala au urmat același raționament greșit pentru valoarea excedentara sumelor facturate din valoarea unui contract novat, respectiv nr.xx/01.08.2014, suma care, în opinia sa, nu a fost facturata deoarece lucrările respective nu au fost efectuate de societatea sa, aspect care, susține că nu a fost combătut nici cu ocazia efectuării controlului încrucișat la colaboratorul CM.

3. Cu privire la TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2014 – 2016 în quantum de xxx lei, petenta arata că, aceasta sumă a fost calculată prin raportare la același venituri fictive, care nu au fost realizate în quantum dexxxx lei (diferențe sume contractuale și sume facturate din cele 4 contracte). În opinia sa petenta nu datorează aceste sume la bugetul de stat deoarece TVA este definita conform art.265 Cod fiscal ca un impozit indirect datorat la buget de către persoane impozabile care desfășoară activități economice sau prestează servicii, colectat prin raportare la baza de impozitare care reprezintă contravaloarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achiziții intracomunitare impozabile.

Or, arata ca în speță, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii (altele decât cele facturate), pentru ca, contravaloarea acestora să reprezinte baza de impozitare pentru impunerea TVA la plata.

Cu privire la obligațiile de plata accesorii aferente obligațiilor fiscala stabilite suplimentar, impuse prin Deciziile nr./23.10.2017, petenta considera ca nelegalitatea si implicit nedatorarea obligațiilor de plata principale asupra cărora acestea au fost calculate, determina nelegalitatea/ nedatorarea majorărilor si penalităților de întârziere.

Pentru toate aceste motive petenta solicita anularea parțială a deciziilor contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere aferente diferențelor bazelor de impozit de plata F-AR/09.10.2017 încheiată la X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere si au determinat diferențe suplimentare, astfel:

- impozit pe profit in suma de xxxxx lei din care petenta contesta suma de xxxxx ;

- impozitul pe venitul microîntreprinderi în sumă de xxx lei
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat ca petenta a încheiat cu TG SRL Contractul de subantrepriză nr./19.12.2014 având ca obiect efectuarea structurii de rezistență pentru Corp clădire nou - "Centrul de cazare a străinilor luați în custodie publică Arad", pentru suma de xxxxxx lei cu o TVA aferentă de xxxxxx lei. În urma verificării fișei clientului TG SRL s-a constatat ca petenta a facturat către SC TG SRL suma totală de xxxxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxx lei.

În condițiile în care petenta nu a prezentat organelor de inspecție o eventuală reziliere a contractului sau o motivație în nerealizarea acestuia, organele de inspecție fiscală au considerat ca X SRL trebuia să factureze valoarea de xxxxx lei reprezentând diferența dintre valoarea contractului și valoarea facturată.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit **venituri suplimentare aferente anului 2015** (ultima factură emisă fiind în iunie 2015), în sarcina X SRL **în suma de xxxx lei** reprezentând diferența nefacturată din Contractul nr./19.12.2014.

Având în vedere cele de mai sus organele de inspecție au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2015, în conformitate cu art. 19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare procedând la diminuarea în totalitate a pierderii fiscale aferente anului 2015, în sumă de xxxx lei, rezultând un profit impozabil în sumă de xxxxx lei (xxxxx lei - xxxxx lei) și un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei (xxxxx lei x16%).

De asemenea, s-a constatat ca petenta a încheiat cu CM SRL Contractul de subantrepriză nr. .../06.06.2014, nr..../17.06.2014 și nr. ../01.08.2014 cu Actele de novăție subiectivă prin schimbarea subiectului aferente nr./08.12.2014, nr./08.12.2014 și nr./08.12.2014, contracte având ca obiect construirea la roșu a unui număr de 9 case după cum urmează:

- Contractul nr. xx/06.06.2014 având ca obiect construirea la roșu de către petentă a unui număr de 4 case V1A la un preț de xxxx euro/casă + TVA;
- Contractul nr. xxx/17.06.2014 având ca obiect construirea la roșu de către petentă a unui număr de 4 case V1C la un preț de xxxxx euro/casă + TVA;
- Contractul nr. xxx/01.08.2014 având ca obiect construirea la roșu de către petenta a unei case individuale de tip PUI la prețul de xxxxxx euro+TVA;

În urma verificării fișei clientului CM SRL s-a constatat că petenta a facturat către CM SRL suma totală de xxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxxlei, defalcată pe contracte după cum urmează:

- pentru **Contractul nr. xx/06.06.2014** (în valoare de cca. xxxxxxx lei) s-a facturat suma de xxxxxxxx lei cu o TVA aferentă în sumă de 39.847 lei. Din valoarea totală a acestui contract s-a mai facturat și suma de xxxx lei de către X SRL în calitate de subantreprenor inițial al contractului până la data încheierii Actului de novăție nr. xxxx/08.12.2014. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, din valoarea totală a contractului a rămas **nefacturată suma de xxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxx lei.**

- pentru **Contractul nr. xx/17.06.2014** (în valoare de cea xxxxxxx lei) s-a facturat suma de xxxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxx lei. Din valoarea totală a acestui contract s-a mai facturat și suma de xxxxx lei de către X SRL în calitate de subantreprenor inițial al contractului până la data încheierii Actului de novăție nr./08.12.2014. Astfel, s-a constatat că, din valoarea totală a contractului a rămas **nefacturată suma de xxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxxlei.**

- pentru **Contractul nr. xx/01.08.2014** (în valoare de cea xxxxxlei) s-a facturat suma de xxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxx lei. Din valoarea totală a acestui contract s-a mai facturat și suma de xxxx lei de către X SRL în calitate de subantreprenor inițial al contractului până la data încheierii Actului de novăție nr. xxxx/08.12.2014. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, din valoarea totală a contractului a rămas **nefacturată suma de xxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxx lei.**

Pentru clarificarea stării de fapt mai sus descrisă, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat în vederea verificării realității operațiunilor economice derulate între CM SRL în calitate de antreprenor și X SRL în calitate de subantreprenor.

În urma solicitării de control încrucișat nr./14.09.2017 s-a întocmit Procesul verbal nr./25.09.2017, prin care s-au constatat următoarele:

a) **Cu privire la Contractul nr.../06.06.2014**, antreprenorul CM SRL a susținut că X SRL nu a finalizat șarpanta la 2 (două) case amplasate în parcelele înscrise în CF și Contractul a fost reziliat din culpa exclusivă a subantreprenorului X SRL, conform Notificării de reziliere din data de 21.10.2015;

Firma CM SRL nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documente din care să reiasă cu cine s-a finalizat șarpanta celor 2 case, astfel că, organele de inspecție fiscală au considerat că subantreprenorul X SRL a efectuat în totalitate lucrările contractate și prin urmare avea obligația să le factureze la nivelul contractului.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit **venituri suplimentare aferente anului 2016**, în sarcina X SRL în suma de xxxx

lei reprezentând diferența nefacturată din Contractul nr.../06.06.2014.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit o **TVA colectată suplimentar aferentă lunii ianuarie 2016, în suma de xxxx lei** (xxxx lei x 20%) reprezentând diferența nefacturată din Contractul nr.xx/06.06.2014, în conformitate cu art. 291, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

b) **Cu privire la Contractul nr.xx/17.06.2014**, încheiat cu firma CM SRL aceasta a susținut ca X SRL nu a finalizat șarpanta la 2 (doua) case amplasate în parcelele înscrise în CF.....și Contractul a fost reziliat din culpa exclusivă a subantreprenorului X SRL, conform Notificării de reziliere din data de 21.10.2015.

În legătura cu realizarea obiectului contractului, firma CM SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Contractul de subexecuție nr. .../02.11.2015 încheiat cu firma E SRL, precum și factura nr. ../25.11.2015 însoțită de situația de lucrări din data de 24.11.2015 reprezentând prestări de servicii (realizare șarpanta), valoarea lucrărilor facturate de către firma EE SRL fiind în suma de xxxxxx lei.

Având în vedere aceste constări organele de inspecție fiscală au concluzionat că subantreprenorul X SRL trebuia să factureze lucrări la nivelul contractului diminuată cu valoarea lucrărilor facturate de firma EE SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit **venituri suplimentare aferente anului 2016** în sarcina X SRL în suma de xxxx lei formată din valoarea nefacturată din Contractul nr.xx/17.06.2014 (xxx lei) și ce a facturat firma EE SRL (xxxx lei).

În concluzie, organele de inspecție au stabilit pentru anul 2016 venituri suplimentare în suma de xxxx lei și au recalculat profitul fiscal aferent anului 2016 în suma de xxxxxx lei rezultând un **impozit pe profit suplimentar aferent anului 2016 în sumă de xxxxxx lei** (xxxxx lei x 16 %) în conformitate cu art. 17 din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

Total impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție aferent perioadei 01.01.2013 – 31.12.2016 este în sumă de xxxxxx lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit o **TVA colectată suplimentar aferentă lunii ianuarie 2016, în sumă de xxxxxx lei** (xxxxx - xxxx x 20%) reprezentând diferența nefacturată din Contractul nr.xx/17.06.2014, în conformitate cu art. 291, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

c) **Cu privire la Contractul nr. 63/01.08.2014**, antreprenorul CM SRL a susținut ca X SRL nu a finalizat suprastructura mansardei casei prevăzute în contract.

În acest sens antreprenorul CM SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Contractul de subexecuție nr./25.06.2015 încheiat cu Y SRL precum și factura nr./28.07.2015 însoțită de situația de lucrări reprezentând prestări de servicii (suprastructura mansarda+șarpanta), valoarea lucrărilor facturate de către Y SRL fiind în suma de xxx lei.

Având în vedere aceste constări organele de inspecție fiscală au concluzionat ca subantreprenorul X SRL trebuia să factureze lucrări la nivelul contractului, minus sumele facturate de firma Y SRL.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor venituri suplimentare aferente anului 2014, în sarcina X SRL în suma de xxx lei formată din valoarea nefacturată din Contractul nr. xxx/01.08.2014 (xxxxx lei) și sumele facturate de firma Y SRL xxxxxlei) și au calculat un **impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în suma de xxx lei** aplicând cota de 3% asupra veniturilor stabilite suplimentar, conform art.112⁵ din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit o **TVA colectată suplimentar aferentă lunii decembrie 2014, în sumă de xxxxx lei** (xxxxx – xxxxx x 24%) reprezentând diferența nefacturată din Contractul nr.xx/01.08.2014, în conformitate cu art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

III. X SRL în lichidare reprezentată legal de T.....SPRL, cu sediul în Arad, este înregistrată la O.R.C. sub nr., are cod unic de înregistrare RO2.....cod CAEN 4120 - „ Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale ”.

1. Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe profit în suma de xxxxx lei și TVA aferentă în suma de xxxx lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR/09.10.2017 în legătura cu operațiunile comerciale derulate de petenta cu firma T SRL în baza contractului de subantrepriză nr./19.12.2014, se rețin următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare în sumă de 2xxxxxx lei reprezentând diferența dintre valoarea totală prevăzută în contractul de subantrepriză nr./19.12.2014 încheiat de petenta X SRL cu antreprenorul TG SRL și valoarea totală facturată de petenta X SRL în baza situațiilor de lucrări întocmite și acceptate de antreprenorul TG SRL, precum și TVA colectată suplimentar aferentă în sumă de xxxxx lei, în condițiile în care petenta nu a prezentat în timpul controlului o eventuală reziliere a contractului sau o motivație în nerealizarea acestuia.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta X SRL în calitate de subantreprenor a încheiat cu TM SRL în calitate de antreprenor Contractul de subantrepriză nr./19.12.2014 și a avut ca obiect efectuarea structurii de rezistență pentru Corp clădire nou - "Centrul de cazare a străinilor luați în custodie publică Arad",

Prețul contractului a fost stabilit conform pct.5.1 din contract la suma de xxxxxx lei la care se adaugă TVA în sumă de xxxxx lei, iar termenul de derulare a contractului și de efectuare a recepției la terminarea lucrărilor a fost stabilit până la data de 28.02.2015.

Totodată, în legătură cu modalitățile de plată conform pct. 18.3 și 18.4 din contract:

„ 18.3 – Plățile facturilor se efectuează în baza situațiilor de lucrări bilunare întocmite de subantreprenor și acceptate de antreprenor. Situațiile de lucrări emise de către subantreprenor trebuie verificate și acceptate de către antreprenor în maxim 5 zile de la primirea acestora. Din situațiile de lucrări antreprenorul va putea face scăzăminte pentru servicii făcute Subantreprenorului și convenite cu acesta.

18.04 – Plata facturii finale se va face imediat după verificarea și acceptarea situației de plată definitive de către antreprenor. Dacă verificarea se prelungește din diferite motive, dar, în special, datorită unor eventuale litigii, contravaloarea lucrărilor care nu sunt în litigiu va fi plătită imediat. ”

În baza situațiilor de lucrări întocmite în conformitate cu lucrările efectiv realizate și acceptate de antreprenorul general conform art.18.3 din contract, petenta a facturat către antreprenorul X SRL suma totală de xxxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxxx lei.

În legătura cu serviciile contractate cu firma TG SRL în baza contractului de subantrepriză nr. 3237/19.12.2014, petenta susține că, acesta nu a fost reziliat, dar au fost solicitate cantități diminuate de lucrări față de cele prevăzute inițial.

În drept, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor con-

tabile 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.”

Totodată, conform prevederilor [Ordinului nr. 1.802 din 29 decembrie 2014](#) pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

“ 431. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(...)

433. - Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

434. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare; și
- b) venituri financiare.

Veniturile din exploatare

435. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii.

[...].”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile.

Potrivit prevederilor de mai sus rezultă că în categoria veniturilor se includ atât sumele încasate cât și cele de încasat în nume propriu din activități curente, precum și câștigurile din orice alte surse.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art.134 alin.(1),(2) și (3)

„ **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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157 alin. \(1\)](#). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei. ”

- la art.134² alin.(1) si (2)

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

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

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

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

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

De asemenea, sunt incidente prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

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

b) pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile art. 132 alin. (2) și (3);

c) pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) - c);

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru prestările de servicii faptul generator intervine la data prestării serviciilor, iar pentru pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt **serviciile de construcții-montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**

În ceea ce privește **exigibilitatea taxei**, ce reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata TVA de către persoanele obligate la plata taxei, reiese că aceasta **intervine la data la care are loc faptul generator**, iar prin derogare de la regula generală exigibilitatea taxei intervine fie la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, fie la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, respectiv a beneficiarului în cazul de față.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în derularea Contractului de subantrepriză nr./19.12.2014 încheiat de petenta X SRL în calitate de subantreprenor și firma TG SRL în calitate de antreprenor având ca obiect efectuarea structurii de rezistență pentru Corp clădire nou - "*Centrul de cazare a străinilor luați în custodie publică Arad*", în baza situațiilor de lucrări întocmite în conformitate cu lucrările efectiv realizate și acceptate de antreprenorul general conform art.18.3 din contract, petenta X SRL a facturat, către antreprenorul TG SRL pe fiecare etapă de execuție, suma totală de xxxxx lei cu o TVA aferentă în sumă de xxxx lei.

În considerarea susținerilor petentei din contestația formulată potrivit căroră în legătură cu acest contract acesta nu a fost reziliat, dar au fost solicitate cantități diminuate de lucrări față de cele prevăzute inițial, cu adresa nr./09.02.2018, DGRFP Timișoara, în temeiul prevederilor art. 7 și art. 269 și art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat petentei documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să probeze starea de fapt descrisă – respectiv nefinalizarea lucrărilor de construcții efectuate de X SRL și asumate prin Contractul de subantrepriză nr...../19.12.2014 încheiat cu TG SRL.

În data de 07.03.2018, cu adresa FN înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.03.2018, petenta a prezentat fotocopii ale următoarelor documente:

- Contractul de subantrepriza nr...../19.12.2014 încheiat cu TG SRL,
- anexele contractului însoțite de toate facturile emise împreună cu situațiile de lucrări aferente fiecăruia, specificând în legătură cu acest contract faptul că: „ facturarea s-a efectuat doar în baza situațiilor de lucrări întocmite în conformitate cu lucrările efectiv realizate și acceptate de

antreprenorul general, conform art.18.3 din contract; Acest contract nu a fost reziliat, ci au fost solicitate cantități diminuate de lucrări față de cele prevăzute inițial ”

În procedura administrativă de soluționare a contestației, urmare înscrisurilor de natura mijloacelor de probă depuse de X SRL cu adresa FN, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.03.2018 în completarea dosarului contestației formulate de aceasta, DGRFP Timișoara cu adresa nr./24.04.2018 a solicitat AJFP Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, raportat la probele depuse de petentă, în condițiile legii, conform art. 276 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv:

“ART. 276

Soluționarea contestației

(...)

Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”, și totodată analizarea posibilității legale a efectuării unei cercetări la fața locului la beneficiarul TG SRL, în conformitate cu dispozițiile pct. 9.10. din Ordinului nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

„9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 213 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației

(...)

9.10. La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.” în scopul identificării concrete a modalităților de realizare de către petentă a obiectului contractului de subantrepriză nr...../19.12.2014 încheiat cu TG SRL, care a determinat emiterea de către firma X SRL a facturilor prezentate în motivarea contestației, existând în cauză posibilitatea ajustării prețului contractului pentru lucrările executate.

Cu adresa nr. ARG_AIF/21.06.2018, AJFP Arad a transmis Completarea la Referatul nr./06.12.2017, în care referitor la acest capăt de cerere a precizat că, în urma analizării înscrisurilor de natura mijloacelor de probă depuse de X SRL, cu privire la relațiile comerciale efectuate de petentă cu firma X SRL în baza contractului de subantrepriză nr...../19.12.2014, s-a solicitat societății TG SRL, prin adresa nr. ARG_AIF/17.05.2018, în baza art.58 din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedura fiscală, documente și informații cu privire la realizarea contractului.

Prin răspunsul primit, înregistrat la Inspecție fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/12.06.2018, TG SRL a comunicat următoarele:

- fișa de cont furnizor – X SRL care corespunde cu fișa clientului – TG SRL, cu precizarea că nu s-au încheiat acte adiționale la contract sau alte documente privind rezilierea acestuia;

- prețul contractului a fost stabilit pe baza devizului – ofertă, fiind un preț estimat în funcție de listele de cantități ale proprietarului. Facturile s-au emis și plata lor s-a efectuat în baza situațiilor de lucrări întocmite de subantreprenor (X SRL), verificate și acceptate de antreprenor (TG SRL). În urma execuției lucrărilor au rezultat o serie de diminuări ale unor articole și de suplimentări ale altora, fiind aprobate numai situațiile de lucrări și plătite numai acele cantități de lucrări efectiv executate de subantreprenor;

- recepția lucrărilor executate nu a fost efectuată, cu precizarea că fiecare din situațiile de lucrări aprobate și achitate au constituit o recepție în sine. Lucrarea în ansamblu a fost recepționată de beneficiarul final MAI – Inspectoratul General pentru Imigrări la data de 30.06.2015;

- lucrările neefectuate din contractul de subantrepriză au fost ulterior efectuate cu personalul propriu al antreprenorului TG SRL în asociere cu EN SRL

- beneficiarul investiției a fost MAI – Inspectoratul General pentru Imigrări.

Reanalizând situația fiscală a petentei urmare răspunsului primit de la TG SRL înregistrat la Inspecție fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/12.06.2018, organele de inspecție completând referatul cu propuneri de soluționare a contestației au propus admiterea contestației pentru obligațiile fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și a TVA stabilite în legătură cu prestările de servicii efectuate de petentă în baza contractului de subantrepriză nr...../19.12.2014 încheiat cu TG SRL respectiv: ” *Admiterea parțială a contestației formulată de către X SRL pentru suma de xxx lei formată din:*

- *xxx lei reprezentând impozit pe profit din total impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere F-AR nr...../09.10.2017 în cuantum de xxxx lei*

- *xxxxx lei reprezentând TVA din total TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere F-AR nr...../09.10.2017 în cuantum de xxxxx lei ”*

Având în vedere cele mai sus precizate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației constată că, în perioada de valabilitate a contractului de subantrepriză nr...../19.12.2014, X SRL în calitate de subantreprenor avea obligația să factureze către antreprenorul TG SRL și să

colecteze taxa pe valoarea adăugată **pentru lucrările și serviciile efectiv prestate în baza situațiilor de lucrări întocmite, verificate și acceptate de către acesta conform art.18.3 din contract**, momentul acceptării acestora de către antreprenorul TG SRL fiind momentul la care s-au emis facturile fiscale înregistrate în evidența contabilă a petentei X SRL, astfel că, măsura stabilirii de către organele de inspecție fiscală a unor venituri impozabile suplimentare în sumă de xxxxxx lei reprezentând diferența dintre valoarea totală prevăzută în contractul de subantrepriză nr. / 19.12.2014 și valoarea totală facturată în baza situațiilor de lucrări întocmite și acceptate de antreprenorul TG SRL, precum și colectarea suplimentară a unui TVA aferent în sumă de xxxxlei nu subzistă.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.” și văzând propunerea inserată de organele de inspecție fiscală în cuprinsul completării nr...../20.06.2018 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr...../06.12.2017, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de xxxxxlei reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de xxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei prin Decizia de impunere F-AR nr./09.10.2017, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere F-AR nr. .../09.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de xxxxx lei.

2. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit în suma de xxxx lei, impozitul pe venitul microîntreprinderilor în suma de xxx lei și TVA în sumă de xxxx lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR/09.10.2017 în legătura cu operațiunile comerciale derulate de petenta cu firma CM SRL în baza contractelor de subantrepriză nr..../06.06.2014, nr..../17.06.2014 și nr.../01.08.2014, se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, în perioada verificată petenta a încheiat cu firma CM SRL Contractul de subantrepriză nr. .../06.06.2014, nr..../17.06.2014 și nr. .../01.08.2014 cu

Actele de novație subiectivă prin schimbarea subiectului aferente nr./08.12.2014, nr./08.12.2014 și nr./08.12.2014, contracte având ca obiect construirea la roșu a unui număr de 9 case după cum urmează:

- Contractul nr. .../06.06.2014 are ca obiect construirea de către petentă a 2 locuințe cuplate, respectiv 4 case V1A la nivel de finisare în ROȘU, inclusiv carport, material + manoperă, prețul lucrărilor și serviciilor prevăzute în contract fiind stabilit provizoriu la nivelul sumei totale de xxxxxx Euro/casa + TVA, finisat la nivel de ROSU reprezentând prețul total pe casa, estimat al lucrărilor menționate în Devizul – ofertă din Anexa 1 executate până la nivelul de finisare și dotare prevăzut în specificațiile tehnice din Anexa 2;

- Contractul nr. xx/17.06.2014 are ca obiect construirea la roșu de către petentă a unui număr de 2 locuințe cuplate, respectiv 4 case V1C la nivel de finisare în ROȘU, inclusiv carport, material + manoperă, prețul lucrărilor și serviciilor prevăzute în contract fiind stabilit provizoriu la nivelul sumei totale de xxxxxx Euro/casa + TVA, finisat la nivel de ROSU reprezentând prețul total pe casa, estimat al lucrărilor menționate în Devizul – ofertă din Anexa 1 executate până la nivelul de finisare și dotare prevăzut în specificațiile tehnice din Anexa 2;

- Contractul nr. xx/01.08.2014 având ca obiect construirea la roșu de către petenta a unei case individuale de tip PUI la prețul de xxxxx euro+TVA;

În baza acestor contracte petenta a facturat către CM SRL suma totală de xxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxx lei, defalcata pe contracte după cum urmează:

- pentru **Contractul nr. xx/06.06.2014** (în valoare de cca. xxxx lei) s-a facturat suma de xxxxx lei cu o TVA aferentă în sumă de xxxxx lei. Din valoarea totală a acestui contract s-a mai facturat și suma de xxxxx lei de către firma X SRL în calitate de subantreprenor inițial al contractului până la data încheierii Actului de novație nr./08.12.2014. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, din valoarea totală a contractului a rămas **nefacturată suma de xxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxxxx lei.**

- pentru **Contractul nr. xx/17.06.2014** (în valoare de cca. xxxx lei) s-a facturat suma de xxxxx lei cu o TVA aferentă în sumă de xxxx lei. Din valoarea totală a acestui contract s-a mai facturat și suma de xxxxx lei de către X SRL în calitate de subantreprenor inițial al contractului până la data încheierii Actului de novație nr./08.12.2014. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, din valoarea totală a contractului a rămas **nefacturată suma de xxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxx lei.**

- pentru **Contractul nr. xx/01.08.2014** (în valoare de cca xxxx lei) s-a facturat suma de xxxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxx lei. Din valoarea totală a acestui contract s-a mai facturat și suma de xxxlei de către X SRL în calitate de subantreprenor inițial al contractului până la data

încheierii Actului de novație nr. ../08.12.2014. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, din valoarea totală a contractului a rămas **nefacturată suma de xxxx lei cu o TVA aferentă în suma de xxxx lei.**

Pentru clarificarea stării de fapt mai sus descrisă, Inspecția Fiscală a solicitat efectuarea unui control încrucișat în vederea verificării realității operațiunilor economice derulate între CM SRL în calitate de antreprenor și X SRL în calitate de subantreprenor.

În urma solicitării de control încrucișat nr. /14.09.2017 s-a întocmit Procesul verbal nr. ... /25.09.2017, prin care s-au constatat următoarele:

a) **Cu privire la Contractul nr. ../06.06.2014**, antreprenorul CM SRL a susținut că X SRL nu a finalizat șarpanta la 2 (două) case amplasate în parcelele înscrise în CF și Contractul a fost reziliat din culpa exclusivă a subantreprenorului X SRL, conform Notificării de reziliere din data de 21.10.2015;

Firma CM SRL nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documente din care să reiasă cu cine s-a finalizat șarpanta celor 2 case.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că subantreprenorul X SRL a efectuat în totalitate lucrările contractate și prin urmare avea obligația să le factureze la nivelul contractului.

b) **Cu privire la Contractul nr. /17.06.2014**, încheiat cu firma CM SRL aceasta a susținut că X SRL nu a finalizat șarpanta la 2 (două) case amplasate în parcelele înscrise în CF și Contractul a fost reziliat din culpa exclusivă a subantreprenorului X SRL, conform Notificării de reziliere din data de 21.10.2015.

În legătura cu realizarea obiectului contractului, firma CM SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Contractul de subexecuție nr. /02.11.2015 încheiat cu firma EE SRL, precum și factura nr. ... /25.11.2015 însoțită de situația de lucrări din data de 24.11.2015 reprezentând prestări de servicii (realizare șarpanta), valoarea lucrărilor facturate de către firma EE SRL fiind în suma de xxxxx lei.

Având în vedere aceste constări organele de inspecție fiscală au concluzionat că subantreprenorul X SRL trebuia să factureze lucrări la nivelul contractului diminuată cu valoarea lucrărilor facturate de firma EE SRL.

c) **Cu privire la Contractul nr. ... /01.08.2014**, antreprenorul CM SRL a susținut că X SRL nu a finalizat suprastructura mansardei casei prevăzute în contract.

În acest sens antreprenorul CM SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Contractul de subexecuție nr. ... /25.06.2015 încheiat cu CC SRL precum și factura nr. ... /28.07.2015 însoțită de situația de lucrări reprezentând prestări de servicii (suprastructura mansarda+șarpanta), valoarea lucrărilor facturate de către CC SRL fiind în suma de xxx lei.

Având în vedere aceste constări organele de inspecție fiscală au concluzionat ca subantreprenorul X SRL trebuia să factureze lucrări la nivelul contractului, minus sumele facturate de firma CC SRL.

În drept, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Prevederi similare în ceea ce privește impozitul pe profit sunt preluate și în art.19 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal aplicabil în anul 2016.

Potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Totodată, conform prevederilor [Ordinului nr. 1.802 din 29 decembrie 2014](#) pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

“ 431. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(...)

433. - Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

434. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare; și
- b) venituri financiare.

Veniturile din exploatare

435. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii.

[...].”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile.

Potrivit prevederilor de mai sus rezultă că în categoria veniturilor se includ atât sumele încasate cât și cele de încasat în nume propriu din activități curente, precum și câștigurile din orice alte surse.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art.134 alin.(1),(2) și (3)

„ *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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei. ”

- la art.134² alin.(1) și (2)

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

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

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

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

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 cumpărătoru-

lui, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.”

De asemenea, sunt incidente prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

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

b) pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile art. 132 alin. (2) și (3);

c) pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) - c);

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).”

Prevederi similare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată au fost preluate și în Legea nr.227/2015 la art.280, art.281 alin.7 și art.286 alin.1 lit. a aplicabile începând cu data de 01.01.2016.

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru prestările de servicii faptul generator intervine la data prestării serviciilor, iar pentru pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt **serviciile de construcții-montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**

În ceea ce privește **exigibilitatea taxei**, ce reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata TVA de către persoanele obligate la plata taxei, reiese că aceasta **intervine la data la care are loc faptul generator**, iar prin derogare de la regula generală exigibilitatea taxei intervine fie la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, fie la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, respectiv a beneficiarului în cazul de față.

În speță din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Pentru executarea lucrărilor de construcții imobiliare petenta a încheiat cu firma GC în calitate de antreprenor trei contracte de subantrepriza nr...../08.12.2014, nr...../08.12.2014 și nr.../01.08.2015 cu

Actele de novatie subiectiva prin schimbarea subiectului aferente nr./08.12.2014, nr./08.12.2014 si nr./08.12.2014, contracte având ca obiect construirea la roșu a unui nr. de 9 case după cum urmează:

1.Obiectul Contractului nr. .../06.06.2014 ii constituie construirea la roșu de către petenta a unui nr. de 4 case V1A. Prețul lucrărilor si serviciilor este stabilit provizoriu la xxxxx euro/casa + TVA reprezentând prețul total pe casa estimat al lucrărilor mentionate în Devizul-oferta din Anexa nr.1 la contract;

2.Obiectul Contractului nr. .../17.06.2014 ii constituie construirea la roșu de către societatea verificata a unui nr. de 4 case V1C. Prețul lucrărilor si serviciilor prevăzute in contract este stabilit provizoriu la xxxxxx euro/casa + TVA reprezentând prețul total pe casa estimat al lucrărilor menționate in Devizul – ofertă din Anexa nr.1 la contract;

3.Obiectul Contractului nr. .../01.08.2014 ii constituie construirea la roșul de către societatea verificata a unei case individuale de tip PUI la prețul provizoriu de xxxxxx euro+TVA

În legătură cu prețul final al lucrărilor, cele trei contracte de subantrepriza conțin clauze similare în ceea ce privește modalitatea în care se determina prețul final al lucrărilor.

Astfel, spre exemplificare la pct.2.1.2 din contractul nr..../06.06.2014 se stipulează ca: „ prețul final al lucrărilor prevăzute la art 1.2.1 va fi determinat prin *înmulțirea preturilor unitare prevăzute în Anexa 1 cu cantitățile de materiale/manopera ocazionate în mod efectiv de execuția lucrărilor.*” De asemenea este prevăzută în mod expres și posibilitatea ca pe parcursul derulării contractului antreprenorul sau Beneficiarul final sa renunțe la unele din lucrările contractate, într-un astfel de caz prețul prevăzut la art.2.1 urmând a se reduce în mod corespunzător cu valoarea lucrărilor la care s-a renunțat. Totodată este prevăzută și posibilitatea ca pe parcurs Antreprenorul sau Beneficiarul final sa solicite executarea unor lucrări suplimentare fata de cele menționate in Devizul-oferta și în acest caz prețul prevăzut de art.2.1 urmând a se suplimenta în mod corespunzător.

În ceea ce privește modalitatea de plata a prețului final, prin contractele încheiate părțile au convenit că plata prețului lucrărilor/serviciilor prevăzute în acestea se va face prin decontări pe etape de execuție pentru etapele din lucrare distincte din punct de vedere fizic și funcțional finalizate, determinate conform Graficului de execuție ce constituie anexa la fiecare contract în baza:

- proceselor verbale de recepție parțială aferente fiecărei etape de execuție acceptate de Antreprenor prin semnătura reprezentantului legal al acestuia, care vor evidenția finalizarea la termen, în mod corespunzător, și fără niciun fel de deficiente a etapei de execuție respective, și

- situației de lucrări aprobată de reprezentantul Antreprenorului, care atestă recepția cantitativă a lucrărilor aferente fazei respective.

Astfel, părțile au convenit ca, factura aferentă unei etape de execuție se va emite numai după semnarea de către Antreprenor a procesului-verbal de recepție și a situației de lucrări aferente etapei de execuție, facturile emise de subantreprenor urmând a fi considerate automat acceptate la plata în măsura în care sunt însoțite de procesul verbal și situația de lucrări aferentă etapei de execuție respective semnate fără obiecții de către reprezentantul legal al Antreprenorului, nicio plată către subantreprenor nu va fi considerată scadentă câtă vreme lucrările cărora le corespunde plata nu au fost recepționate calitativ și cantitativ de către Antreprenor. Pe cale de consecință, se constată că, potrivit Contractelor încheiate, modul de decontare a lucrărilor executate și serviciilor prestate de petenta în calitate de subantreprenor este stabilit direct prin contracte, respectiv:

- sunt stabilite lucrările ce urmează a se executa și termenele de execuție;

- faptul că subantreprenorul are obligația de a preda antreprenorului documentele necesare pentru confirmarea realizării lucrării, pe fiecare etapă de execuție prevăzută în graficul de execuție ce face parte integrantă din conținutul contractelor;

- decontarea are loc pe baza lucrărilor realizate conform graficului de execuție prin înaintarea facturii aferente fiecărei etape de execuție, sub condiția plății acesteia numai după semnarea de către Antreprenor a procesului – verbal de recepție și a situației de lucrări aferente fiecărei etape de execuție, respectiv să fie însoțită obligatoriu de aceste documente confirmate de antreprenor.

Ca urmare, facturile emise de subantreprenor și care au atașate procesele verbale de recepție și situații de lucrări semnate de antreprenor, reprezintă lucrări executate și servicii prestate confirmate de beneficiar, având în vedere că anterior emiterii facturilor fiscale subantreprenorul avea obligația depunerii documentelor necesare pentru confirmarea realizării acestor lucrări și servicii de către antreprenor.

La dosarul cauzei, reprezentantul legal al petentei a prezentat, cu adresa FN, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.03.2018, în copie, contractele de subantrepriză, actele de novație subiectivă prin schimbarea subiectului, actele adiționale la contracte, notificări de reziliere a contractelor nr...../06.06.2014 și nr...../17.06.2014, facturile fiscale emise pentru fiecare etapă de execuție finalizată însoțite de situații de lucrări, unele procese verbale de recepție parțială semnate și acceptate de către reprezentantul legal al Antreprenorului CM SRL, susținând că a facturat parțial cele trei lucrări, întrucât le-a și realizat doar în parte, acestea fiind finalizate de alte societăți comerciale, facturarea fiind

realizata în baza situațiilor de lucrări întocmite în conformitate cu lucrările efectiv realizate și acceptate de antreprenorul general și recepționate parțial conform prevederilor contractuale, astfel că, nu au fost realizate alte lucrări peste cele facturate și recepționate de beneficiarul final.

În scopul soluționării contestației în raport de susținerile petentei și de documentele justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscala depuse de aceasta în motivarea contestației, în considerarea art. 279 alin. 4 din Codul de procedura fiscala coroborat cu pct.3.4 din OPANAF 3741/2015, DGRFP Timișoara a oferit organelor de inspecție fiscala, urmare solicitării nr...../24.04.2018, posibilitatea legala a prezentării de către aceștia a considerentelor faptice și legale, bazate pe probe, care au determinat concluzia că petenta a realizat alte lucrări peste cele facturate și recepționate de beneficiarul final, caz în care a existat obligativitatea petentei de a emite facturi, în situația în care conform verificărilor efectuate la antreprenorul CM SRL, acesta a confirmat faptul că serviciile nu au fost prestate în întregime din culpa exclusivă a subantreprenorului general X SRL existând notificări de reziliere a contractelor și facturi de restituire garanție reținută pentru lucrările real executate și acceptate la plată. Organele de inspecție fiscala ignorând prevederile legale ale pct. 3.4 din OPANAF NR.3741/2015 ca: „ *Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării.*” au transmis răspunsul lor împreună cu documentele depuse de petenta în motivarea contestației fără a răspunde motivat la argumentele petentei și de a se pronunța vis- a-vis de aceste documente limitându-se la a însera în cuprinsul referatului de completare faptul ca își mențin punctul de vedere exprimat în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. din 06.12.2017 care nu conține nici el la rândul lui nicio propunere având în vedere argumentele petentei din contestația formulată.

Fata de modalitatea de stabilire a prețului prevăzut în fiecare din cele trei contracte de subantrepriză încheiate de petenta cu antreprenorul CM SRL, se constată că acesta este un preț stabilit provizoriu și nu final, iar în ceea ce privește modalitatea de stabilire și plata a prețului final pentru fiecare obiectiv în parte, acesta s-a realizat prin decontare pe fiecare etapa de execuție, pentru etapele din lucrare distincte din punct de vedere fizic și funcțional finalizate, în baza proceselor verbale de recepție parțială aferente fiecărei etape de execuție acceptate de antreprenor și situațiile de lucrări

semnate si aprobate de antreprenor care atesta recepția cantitativa și calitativa a lucrărilor aferente fiecărei faze din lucrare finalizată.

Pe cale de consecință, față de cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației constata ca, determinarea de către organele de inspecție fiscala a bazei impozabile suplimentare care a generat obligațiile fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit, impozitului pe venitul microîntreprinderilor și a TVA prin actul de impunere contestat, prin raportare la valoarea contractuală totală stabilită provizoriu, la data încheierii, cuprinsă în cele trei contracte de subantrepriză, nu este fundamentată sub aspect faptic, în condițiile în care, pe de-o parte, petenta a prezentat atât organelor de inspecție fiscala cât și în motivarea contestației, aferent facturilor fiscale emise pentru fiecare etapa de execuție finalizată, situații de lucrări și unele procese verbale semnate și acceptate de antreprenorul CM SRL, astfel încât valoarea finală a lucrărilor să poată fi determinată pe baza acestora conform prevederilor contractuale, pentru lucrările efectiv prestate, cu luarea în considerare a faptului că în cazul contractelor nr. .../06.06.2014 și nr..../17.06.2014 a intervenit rezilierea de plin drept a acestora începând cu data de 21.10.2015 din culpa exclusivă a subantreprenorului X SRL conform notificărilor existente în fotocopie la dosarul cauzei, iar pe de alta parte, organele de inspecție fiscala nu au demonstrat faptul că petenta ar fi realizat alte lucrări peste cele facturate și recepționate de beneficiarul final, caz în care ar fi existat obligativitatea petentei de a emite facturi, în situația în care conform verificărilor efectuate la antreprenorul CMSRL, acesta a confirmat faptul că serviciile nu au fost prestate în întregime din culpa exclusivă a subantreprenorului general X SRL existând notificări de reziliere a contractelor și facturi de restituire garanție reținută pentru lucrările real executate și acceptate la plată.

Or, în considerarea prevederilor contractuale analizate în cele ce preced coroborat cu prevederile legale aplicabile în speță, se reține că, petenta, în calitate de prestator avea obligația determinării valorii totale finale a lucrărilor executate, pe baza situațiilor de lucrări emise și acceptate de beneficiar în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.4 coroborat cu art.137 alin.1 lit. a din Legea nr.571/2003 în vigoare pentru anul 2015 și art.281 alin.7 și art. 286 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015 în vigoare în anul 2016 ca reprezentând tot ce constituie contrapartida obținută din partea beneficiarului.

Prin urmare, având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate, pentru impozitul pe profit în sumă de xxxx lei, impozitul pe venitul microîntreprinderilor în sumă de xx lei și TVA

În suma de xxxxx lei urmează a se aplica prevederile art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, sunt aplicabile și prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 113

Obiectul inspecției fiscale

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

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

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

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidenta contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale; d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; (...).”

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

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

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

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

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

„ART 72

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

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

Astfel, având în vedere considerentele faptice și legale prezentate, n temeiul dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

(3) „Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.” urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR nr...../09.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu privire la **impozitul pe profit în suma de xxxxlei, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 295 lei și TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de xx lei.**

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

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

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

Organele de inspecție fiscală competente, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de derularea celor trei contracte de lucrări de execuție și ținând cont de prevederile contractuale, respectiv vor proceda la reanalizarea modului de înregistrare în evidențele contabile și implicațiile fiscale ale operațiunilor derulate de petentă cu antreprenorul CM cu verificarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a acestuia, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele/documentele aduse de petentă în susținerea cauzei.

3. Referitor la capetele de cerere privind Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./23.10.2017 emise de A.J.F.P Arad, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă dobânzile și penalitățile calculate prin actele administrative fiscale contestate sunt legal datorate în quantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care contestația formulată de petentă împotriva titlului de creanță principal – Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR .../09.10.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală – a fost parțial admisă și parțial desființată.

În fapt, în temeiul art.98 lit. c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. Arad, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 au stabilit în sarcina petentei accesorii în quantum total de xxxxxx lei reprezentând xxxx lei dobânzi de întârziere și xxx lei penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit, TVA și impozitul pe venitul microîntreprinderilor stabilite prin Decizia de impunere F-AR nr./09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

Totodată în temeiul art.98 lit. c) și art. 181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect la

termenele de scadenta, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./23.10.2017 organele fiscale din cadrul AJFP Arad au stabilit în sarcina petentei accesorii în sumă de xxxx lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-AR nr./09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

Documentul prin care au fost individualizate obligațiile principale este Decizia de impunere F-AR nr./09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală, astfel că obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, precum și penalitatea de nedeclarare au fost individualizate prin această Decizie de impunere F-AR nr./09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

În drept, cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, referitor la dobânzi și penalități de întârziere sunt incidente prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

Art.173

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

ART.174

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

ART.175

“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Totodată sunt incidente prevederile art. 181 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 181

Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține ca în urma inspecției fiscale desfășurate la petenta a fost emisă Decizia de impunere

F-AR nr. /09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /23.10.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. /23.10.2017 au fost stabilite accesorii la debitele suplimentare din Decizia de impunere F-AR nr. /09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală reprezentând impozit pe profit, TVA și impozitul pe venitul microîntreprinderilor

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că o parte din obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de xxxxx lei reprezentând impozitul pe profit în suma de xxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, a fost anulată conform celor dispuse în prezenta decizie la punctul 1, iar pentru diferența de obligații fiscale principale de natura impozitului pe profit, impozitului pe venitul microîntreprinderilor și TVA care au generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de 51.674 lei reprezentând impozitul pe profit în suma de lei, impozit pe venitul microîntreprinderilor în suma de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, potrivit celor prezentate la pct. 2 din decizie s-a pronunțat soluția de desființare a Deciziei de impunere F-AR nr. /09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /09.10.2017.

Pe cale de consecință în considerarea art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care prevede ca:

“ART. 50

Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative

fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

la data emiterii prezentei în sarcina petentei nu mai subzistă obligația fiscală de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei stabilite prin titlul de creanță Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR/09.10.2017, anulată parțial.

Astfel în situația în care obligația fiscală principală reprezentând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de 101.874 lei nu mai există, nu poate să mai existe nici obligația de plată a accesoriilor, pentru un debit principal inexistent rezultând o obligație de plată a accesoriilor inexistentă, în cauză fiind incident principiul general de drept *accessorium sequitur principalem*, respectiv accesoriile urmează soarta juridică a principalului.

Pe cale de consecință, în condițiile în care DGRFP Timișoara va dispune admiterea contestației pentru suma totală de lei reprezentând impozitul pe profit în suma de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și desființarea Deciziei de impunere F-AR nr. 473/09.10.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală pentru suma totală de lei reprezentând impozit pe profit în sumă de lei, impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, urmează a se dispune, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, *desființarea totală* a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 emisă de AJFP Arad în ceea ce privește suma totală de xxxxx lei reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de xxxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxx lei și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./23.10.2017 emise de AJFP Arad în ceea ce privește suma totală de xxxxx lei reprezentând penalități de întârziere.

Pe cale de consecință, urmare **desființării** Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../23.10.2017 emisă de AJFP Arad și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017, în considerarea normelor legale precitate, AJFP Arad va reanaliza situația fiscală a petentei pentru **suma totală de xxxxxxlei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere precum și penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-AR .../16.10.2017, având în vedere considerentele prezentei decizii, susținerile contestatoarei și prevederile legale incidente speței, urmând ca organele fiscale, în funcție

de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală conform celor dispuse la pct. 2 al prezentei decizii, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. art.279 alin. 1 și alin. 3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

- **admiterea** contestației formulată de X **SRL** pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând:

- xxxxx lei impozit pe profit și

- xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată

cu consecința anulării parțiale a Decizia de impunere nr. F-AR .../09.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală.

- **desființarea** următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR .../09.10.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad în ceea ce privește suma de xxxxx lei reprezentând

- xxxxxxxx lei impozit pe profit

- xxxx lei impozit pe venitul microîntreprinderilor

- xxxx lei taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./23.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în ceea ce privește suma de xxxxx lei reprezentând:

- xxxxxx lei dobânzi de întârziere

- xxxx lei penalități de întârziere în suma de, urmând ca organele fiscale din cadrul AJFP Arad, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./23.10.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în ceea ce privește suma de **xxx lei** reprezentând penalități de nedeclarare, urmând ca organele fiscale din cadrul AJFP Arad, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

- prezenta decizie se comunică la:

- CAB. DE AVOCAT

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Inspecție Fiscală,

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Serviciul Evidență Plătitor Persoane Juridice cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

|