



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 397/2014

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.921728/13.11.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/13.11.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., Str. .X. nr. .X., sector .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., prin administratorul special desemnat .X..

SC .X. SRL contestă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, respectiv pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente im pozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice prin remitere sub semnătură potrivit adresei nr..X./2014, anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv **.X./2014**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la

data de .X./2014, potrivit ștampilei poștale aplicată pe plicul poștal, anexat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, societatea susține următoarele:

În ceea ce privește achiziția de bunuri contestată susține că:

Referitor la achizițiile de bunuri în:

-suma de .X. lei înregistrate în perioada .X.-X. 2008, în conturile .X. "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" și .X. "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți";

- în suma de .X. lei înregistrate în perioada .X. și .X. 2009, în conturile .X. "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" și .X. "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"

- în suma de .X. lei înregistrate în luna .X. 2010, în conturile .X. "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" și .X. "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți";

- în suma de .X. lei înscrisă în facturi având ca emitent S.C. .X. SRL, în anul 2011, în contul .X. "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți";

- în suma de .X. lei înregistrată în perioada .X.-X. 2012, în conturile .X. "Cheltuieli cu materialele consumabile" și .X. "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", contestată susține că a prezentat documentele legale organelor de inspecție fiscală astfel că, în mod eronat s-a stabilit că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, iar facturile fiscale emise îndeplinesc calitatea de documente justificative potrivit legii, contrar celor afirmate tendențios de organele de inspecție fiscală la pagina 4 din raportul de inspecție fiscală „[...] referitor la achizițiile de bunuri și servicii evidențiate pe baza de facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii”.

Ca urmare, societatea susține că diferența suplimentară în cuantum de .X. lei față de impozitul pe profit declarat de societate a fost stabilit eronat prin încălcarea prevederilor legale.

De asemenea, contestată arată că în lunile .X., .X. și .X. 2009 a înregistrat pe costuri suma de .X. lei, iar în perioada .X.-X. 2010 a înregistrat în

conturile contabile .X. "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" cheltuieli cu alte servicii prestate de terți în sumă de .X. lei, pentru care a prezentat documente justificative pentru deductibilitatea cheltuielilor cu aceste achizitii fapt ce nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală.

Totodată, contestatara susține că în lunile .X. și .X. 2008 a evidențiat în mod corect elemente de cheltuieli efectuate în relațiile sale comerciale, în contul .X. "*Alte cheltuieli de exploatare*" reprezentând sponsorizari justificate prin documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nu a denaturat modul de calcul al rezultatului fiscal, respectiv obligația de plată, respectând prevederile legale.

Referitor la cheltuielile cu provizioanele pentru creanțe reprezentând avansuri și litigii în sumă de .X. lei constituite pe anul 2009, în sumă de .X. lei pentru creanțe neîncasate de la clienții .X. și SC .X. SRL constituite în luna .X. 2011 și în sumă de .X. lei constituite pe anul 2013, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au constatat eronat că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal și că nu se încadrează în categoria cheltuielilor cu provizioanele deductibile prin încălcarea prevederilor legale.

Totodată, societatea arată că în perioada .X.-.X. 2008 a înregistrat în mod corect suma de .X. lei reprezentând diferențe de curs valutar, cu respectarea prevederilor legale, stabilită eronat de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea prezintă următoarele argumente:

Și-a exercitat în mod justificat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei (.X. lei – .X. facturi aferente furnizorului .X. care în perioada respectivă era neplătitor de TVA) înscrisă în facturile care au fost completate corect în ceea ce privește denumirea bunurilor/serviciilor și a furnizorilor menționați în acestea, societatea respectând prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Și-a exercitat în mod justificat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei pentru achiziții de servicii ce au legătură directă cu activitatea societății fiind justificate cu documente legale.

Față de taxa pe valoarea adăugată de plată declarată de societate în perioada .X./2009 – .X./2013 (.X. lei) la inspecția fiscală a fost stabilită în mod eronat de plată suma de .X. lei, cu .X. lei mai mult, sumă care provine din neacordarea dreptului de deducere pentru această taxă, pe o care o contestă în totalitate.

În concluzie, societatea susține că a pus la dispoziția organilor de inspecție fiscală contracte, situații de lucrări, proiecte, studii de fezabilitate, procese-

verbale, facturi fiscale, fișe analitice ale conturilor, registru jurnal, balanțe de verificare, situații financiare anuale, registrul de evidență fiscală, declarații privind impozitul pe profit plus alte înscrisuri solicitate.

Astfel, arată că nu are nici posibilitatea și nici obligația legală de a face verificări asupra declarațiilor pe care societățile partenere le-au depus la organele fiscale sau la ITM privind activitatea economică desfășurată, numărul și calificarea personalului angajat pentru desfășurarea activităților sau cu privire la actele, operațiunile financiar contabile pe care le desfășoară, înregistrează și le declară la organele fiscale abilitate.

Achizițiile de servicii înregistrate de contestatară de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. srl, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, si SC .X. SRL, în perioada 2008-2013, s-au efectuat conform prevederilor legale și nu au diminuat profitul impozabil cu contravaloarea achizițiilor de bunuri și servicii de la un număr de .X. societăți așa cum au constatat organele de inspecție fiscală. Toate facturile emise de furnizori/prestatori îndeplinesc calitatea de documente justificative potrivit dispozițiilor legale astfel că, societatea a justificat cu documente legale dreptul de deducere al cheltuielilor și dreptul de deducere al taxei pe valoare adăugată aferentă, prestările de servicii înscrise în facturile înregistrate în evidența contabilă fiind efectuată conform legii.

De asemenea, societatea consideră ca facturile înregistrate în evidența contabilă în valoare de .X. lei îndeplinesc calitatea de document justificative potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, suspiciunile organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea serviciilor înscrise în facturi nu reflectă realitatea și nu le acordă dreptul să sancționeze societatea cu sumele stabilite prin decizia de impunere contestată.

Totodată, societatea precizează că răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative este solidară numai atunci când se poate face dovada complicității dintre furnizor și cumpărător, precum și faptul că la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală au prezentat constatări incomplete ce nu corespund realității cu privire la împrejurările edificatoare în cauză.

Societatea contestă atât debitele cât și dobânzile și majorările de întârziere aferente acestora.

În ceea ce privește măsura nr.1, contestatară susține:

Referitor la pct.a) precizează că în perioada .X. – .X. 2010 societatea a achiziționat materiale de la partenerul extern .X. pe care le-a declarat în Declarația .X., achizițiile fiind efectuate în baza facturilor nr..X./2010 și nr..X./2010, astfel că nu poate întocmi rectificativă pe această perioadă.

În ce privește pct.b) societatea susține că referitor la partenerul extern .X. care a declarat livrări către SC .X. SRL nu a înregistrat niciun fel de achiziții de la partenerul extern și nu poate declara ceea ce nu a achiziționat.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, societatea susține următoarele:

Perioada verificată:

Impozit pe profit :.X./2008 – .X./2013.

Taxa pe valoarea adăugată :.X./2009 – .X./2013.

S-a constatat că în perioada 2008-2013 societatea a avut ca principal obiect de activitate “.X.”, iar beneficiarii au fost companii de stat și instituții bugetare, cum sunt Primăria Municipiului .X.-Primăriile sectoarelor .X., Administrația Strazilor .X., Administrația Domeniului Public Sector .X., Consiliul Județean .X., Apa Canal .X., Consiliul Județean .X.. Consiliul Județean .X., Consiliul Județean .X., Consiliul Județean .X., Primăria .X., Primăriile .X., .X., .X., .X..

Valoarea totală contractată în perioada .X. 2008 - .X. 2013 a fost de .X. lei, iar contravaloarea facturilor emise către beneficiari a fost de .X. lei.

Principalii furnizori ai societății în perioada verificată, în ordinea ponderii deținute în totalul achizițiilor au fost: S.C. .X. S.R.L.. S.C. .X. S.R.L.. S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.. S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L..

Din totalul valoric al achizițiilor din perioada verificată o pondere semnificativa (36,39%) o dețin firmele controlate direct sau indirect de administratorul sau foști salariați ai S.C. .X. S.R.L..

S.C. .X. S.R.L. a înregistrat un număr mediu anual de salariați pe bază de contract de muncă cuprins între .X. și .X. persoane și la data de .X./2013 societatea deținea în patrimoniu active immobilizate în valoare de .X. lei.

Ponderea semnificativă în totalul furnizorilor o dețin S.C. .X. S.R.L. cu o valoare totală de .X. lei, S.C. .X. S.R.L. cu o valoare totală de .X. lei și S.C. .X. S.R.L. cu o valoare totală de .X. lei.

1. Referitor la bunurile și serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor SC .X. S.R.L, s-au constatat următoarele:

Din suma totală de .X. lei facturată în perioada .X. 2008 - .X. 2013 de către SC .X. S.R.L., .X. lei reprezintă contravaloarea unui număr de .X. facturi care reprezintă de fapt refacturarea unor așa-zise tranzacții comerciale pe care SC .X. SRL le-a “contractat” de la SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, societati cu un comportament fiscal inadecvat, care nu au constituit și virat la bugetul statului obligațiile aferente acestor tranzacții și care, ulterior, fie s-au radiat, fie au fost declarate inactive. Asupra tranzacțiilor înscrise în facturile “emise” către SC .X. S.R.L de cele .X. societăți exista suspiciuni în ceea ce privește realitatea întrucât din informațiile gestionate de bazele de date ale

A.N.A.F, ale instituțiilor bancare și Inspectoratele Teritoriale de Muncă referitoare la SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SRL rezultă că acestea nu aveau posibilitatea materială și financiară să realizeze lucrările contractate sau să livreze bunurile înscrise în facturi.

Având în vedere că la rândul său SC .X. SRL a refacturat cea mai mare parte din sumele înscrise în facturile emise de cele trei societăți cu un comportament fiscal inadecvat către SC .X. SRL, rezultă că și asupra realității operațiunilor derulate între cele două societăți există suspiciunea că nu s-au derulat cu respectarea prevederilor legale.

Verificarea efectuată la SC .X. S.R.L a constatat că pentru justificarea așa-ziselor servicii prestate, societatea a simulat subcontractarea acestor operațiuni către societati comerciale cu un comportament fiscal inadecvat, care nu funcționează la sediile sociale declarate, nu dispuneau de baza materială și forța de muncă necesare și prin care au fost retrase în numerar sumele de bani încasate de S.C. .X. S.R.L. de la .X. S.R.L..

Ca urmare, **suma de .X. lei** reprezentând contravaloarea unui numar de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L. catre S.C. .X. S.R.L **este nedeductibila fiscal și, totodată nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.**

În ce privește relația S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L s-a constatat că în perioada .X. - .X. 2012 societatea verificata a înregistrat un numar de .X. facturi în valoare totala de .X. lei cu TVA aferentă în suma de .X. lei, reprezentând:

- servicii (studii si proiecte pentru diferite domenii de activitate) și lucrări (foraje) în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- bunuri (șine de tramvai, fier beton) în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei. Referitor la aceste facturi, documentele justificative pe baza cărora au fost deduse cheltuielile și TVA nu au fost prezentate până la data finalizării inspecției nefiind probată realitatea achizițiilor de bunuri si servicii. Astfel, pentru stabilirea stării de fapt fiscale organele de inspectie fiscală au procedat la analiza posibilității reale a "furnizorului" SC .X. SRL de a presta efectiv serviciile sau de a livra bunurile înscrise în facturile în cauză cu mijloace proprii sau cu subantreprenori, constatându-se că SC .X. SRL a facut obiectul unei inspecții fiscale parțiale care a constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat achiziții de bunuri (șine de tramvai, fier beton), servicii (studii și proiecte pentru diferite domenii de activitate) și lucrări (foraje), în baza unui număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA aferentă în sumă de .X. lei. Au fost identificate facturi de "achizitie" de la partenerul SC .X. SRL în valoare totala de .X. lei, din care:

- facturi în valoare totală de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii și lucrari (organizare șantier, efectuare foraje, întocmirea de studii de fezabilitate, studii pentru construcții și pentru pregătire profesională);

-facturi aferente achizițiilor de bunuri (șine de tramvai, fier beton și alte materiale de construcție) în valoare de .X. lei și TVA deductibilă de .X. lei.

Tranzacțiile au avut la bază .X. contracte, iar din verificarea efectuată la S.C. .X. S.R.L. asupra modului de aplicare efectivă a obiectului contractelor a rezultat că nu au fost prezentate documente justificative care să susțină realizarea în fapt a acestor proiecte, studii și lucrări (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzătoare), precum și existența a două variante de contracte (cu același număr, aceeași dată, dar cu obiect diferit), aspecte care generează suspiciuni asupra realității acestor servicii, respectiv a prestării efective a acestora.

S-a constatat că în facturile "fumizorului" S.C. .X. S.R.L. la rubrica "*Denumirea bunurilor și serviciilor*" a fost înscrisă mențiunea "*prestari servicii conform contract*" în condițiile în care obiectul contractelor nu poate fi stabilit astfel că, nu poate fi probată realitatea tranzacțiilor care s-ar fi derulat între prestator și beneficiar. Astfel, există suspiciuni asupra realității operațiunilor înscrise în aceste facturi ce au ca emitent S.C. .X. S.R.L., în consecință și asupra bunurilor și serviciilor refacturate către S.C. .X. S.R.L. există suspiciuni în ceea ce privește livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Referitor la modul de achitare a contravalorii bunurilor/serviciilor înscrise în facturi, deși S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți către S.C. .X. S.R.L. în contul acestor facturi S.C. .X. S.R.L. a evidențiat plăți (în numerar) în sumă totală de .X. lei în contul obligației față S.C. .X. S.R.L. fiind înregistrat un sold neachitat de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

În ceea ce privește modul de achitare a contravalorii facturilor având ca emitent S.C. .X. S.R.L. stingerea obligației a fost efectuată de S.C. .X. S.R.L. atât prin viramente bancare și bilete la ordin, cât și prin compensare cu creanța de încasat conform Contractului de cesiune de creanță nr. .X./2013 încheiat între cele două firme și persoana .X..

Din bazele de date constituite la nivelul A.N.A.F. au rezultat următoarele informații referitoare la S.C. .X. S.R.L.:

- are sediul social și domiciliul fiscal în .X., sector .X., strada .X.. nr. .X.;
- a fost înmatriculată la O.R.C. sub nr. .X.;
- are ca obiect de activitate "lucrări de pardosire și placare a pereților"-cod .X.;
- are ca asociat unic pe .X. (CNP .X.);
- nu figurează date disponibile referitoare la persoanele care pot utiliza certificat digital;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada .X./2007 - .X./2013. cu TV A la încasare în perioada .X.-.X./2013.
- societatea nu a fost declarată operator intracomunitar;
- se află în evidența contribuabililor inactivi de la data de .X./2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

-în perioada în care a depus declarații la organul fiscal, acestea figurează necorelate și nereale, spre exemplu:

-potrivit datelor raportate prin declarațiile informative .X. atât de S.C. .X. S.R.L.. cât și de alți parteneri de pe teritoriul național nu au fost raportate către această societate livrări de bunuri/prestări de servicii care să justifice livrările/prestările declarate;

-în declarațiile privind impozitul pe profit (101) aferente anilor 2011 și 2012 a fost înscris "0" la toate rândurile din formulare deși prin declarația .X. au fost raportate livrări către diverși parteneri de pe teritoriul național;

-în deconturile de TVA (300) aferente anului 2012 s-a înscris TVA colectată și TVA deductibilă de valori apropiate astfel încât să rezulte o diferență relativ redusă reprezentând TVA de rambursat cu toate că prin declarația .X. nu au fost raportate achiziții de pe teritoriul național;

- în formularele situațiilor financiare aferente anului 2012 s-au înscris valori nule referitoare la indicatorii din formular (cifra de afaceri, numărul mediu de salariați etc):

-nu funcționează la sediul social declarat;

-a fost încadrată ca "*firmă fantomă*" de către organele de specialitate din cadrul Gărzii .X., fiind întocmită Sesizarea penală nr..X./2013;

-nu deținea resursele umane necesare realizării vreunei activități economice, cu atât mai puțin a celor facturate către S.C. .X. S.R.L., în valoare totală de .X. lei;

-în perioada în care a derulat tranzacții cu S.C. .X. S.R.L. nu a constituit și nu a virat la bugetul de stat obligații fiscale reprezentând impozit pe profit, T.V.A. sau alte obligații;

De asemenea, urmarea verificării la S.C. .X. S.R.L. s-au constatat și următoarele aspecte:

-persoana, .X., care semnează facturile emise către S.C..X. S.R.L. nu figurează ca fiind asociat, administrator sau salariat al societății;

-facturile și contractele au fost ridicate de organele de urmarire penală de la sediul S.C..X. S.R.L.. fapt ce conduce la suspiciunea că S.C. .X. S.R.L. a fost implicată direct (fiind beneficiarul real și final) în tranzacțiile dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.R.L.;

-în contractele prezentate de S.C. .X. S.R.L.. încheiate cu S.C. .X. S.R.L.- în calitate de client nu au existat prevederi referitoare la refacturarea de către S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. a achizițiilor de la S.C. .X. S.R.L..

Având în vedere că nu au fost raportate livrări către S.C. .X. S.R.L. de la alte societăți, respectiv această societate nu a avut personal angajat care să asigure efectiv livrările de bunuri/prestările de servicii s-a stabilit ca bunurile nu au o proveniență licită, respectiv pentru serviciile înscrise în facturi nu se poate stabili prestarea efectivă de către această firmă, astfel încât rezultă că nici tranzacțiile ulterioare referitoare la aceste bunuri/servicii (facturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L.) nu corespund realității.

Referitor la relația S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că în perioada .X. 201.X. - .X. 2013 societatea verificată a înregistrat de la furnizorul SC .X. SRL un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare servicii (studii și proiecte pentru diferite domenii de activitate).

Având în vedere că nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea achizițiilor de servicii înscrise în facturi, respectiv prestarea efectivă a acestora, s-a constatat că SC .X. SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale, prin care au fost analizate și achizițiile de bunuri și servicii ale acestuia.

Din verificarea efectuată a rezultat că SC .X. S.R.L. a înregistrat achiziții de servicii (studii și proiecte pentru diferite domenii de activitate) în baza unui număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA aferentă în sumă de .X. lei având înscrise ca emitent S.C. .X. S.R.L.

Din totalul achizițiilor evidențiate de SC .X. SRL au fost identificate un număr de .X. facturi de achiziție de la S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, cu TVA aferentă de .X. lei ce au avut la bază un număr de .X. contracte. Din verificarea efectuată asupra modului de aplicare efectivă a obiectului contractelor a rezultat că nu au fost prezentate documente justificative care să justifice realizarea în fapt a acestor proiecte, studii și lucrări (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare).

Organele de inspecție fiscală au constatat și în cazul S.C. .X. S.R.L. existența de contracte având același număr, aceeași dată, aceeași valoare dar cu obiect diferit, aspecte care generează suspiciuni asupra realității acestor servicii, respectiv a prestării efective a acestora.

Cu titlu exemplificativ:

-contract nr..X./2012 pentru care există două exemplare diferite, ce au ca obiect "*proiect hală multifuncțională fast bike*", cât și "*studiu de fezabilitate pentru specializarea întreprinderii pentru aplicarea sistemelor de încălzire și de producere a apei menajere cu pompe de caldură*";

-contract nr..X./2012. referitor la "*Proiect ansamblu rezidențial-loc. de vacanță în com..X.. tarlăua .X., .X.*" și "*Dezvoltarea sectorului de construcții civile pt.dezv.imobiliare*";

-contract nr..X./2012 referitor la "*proiect pentru construirea unei fabrici de produse cosmetice*" și "*studiu privind dezvoltarea sectorului de construcții civile și industriale al S.C. .X. S.R.L.*" A fost prezentat un singur studiu de fezabilitate cu titlul "*valorificarea energiei geotermale în asociație cu pompe de caldură pentru producerea agentului termic de încălzire și prepararea apei calde în localitatea .X.*" având ca beneficiar final S.C. .X. S.R.L., ce nu conține semnături, iar titlul acestuia nu se poate identifica în obiectul contractelor încheiate între cele două societăți.

De asemenea, s-a constatat că în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. la rubrica "*Denumirea bunurilor și serviciilor*" s-a înscris mențiunea "*prestări servicii conform contract*" în condițiile în care obiectul contractelor nu poate fi

stabilit și nu se poate justifica prestarea efectivă a serviciilor, astfel că există suspiciuni asupra realității operațiunilor înscrise în facturile ce au ca emitent S.C. .X. S.R.L.. și, în consecință, și asupra serviciilor refacturate către S.C. .X. S.R.L..

Referitor la modul de achitare a contravalorii serviciilor înscrise în facturi S.C. .X. S.R.L. a evidențiat plăți (în numerar) în sumă de doar .X. lei în contul obligației față de furnizorul S.C. .X. S.R.L.. soldul rămas al obligației neachitate fiind de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

Din bazele de date ale A.N.A.F. au rezultat informații referitoare la S.C. .X. S.R.L., respectiv:

- sediul social declarat se afla în .X., sector .X., str. .X., nr..X., parter, ap. .X.;
- este înregistrată la O.R.C. sub nr. .X.;
- are ca asociați pe .X. (CNP: .X.) și .X. (CNP:.X.), ultimul asigurând și administrarea societății;
- obiectul principal de activitate constă în ".X." - cod .X.;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada .X./2012 - .X./2012;
- nu sunt nominalizate persoane înregistrate care pot utiliza certificatul digital în vederea îndeplinirii obligațiilor declarative prevăzute de lege;
- nu a depus la organul fiscal deconturile de TVA, declarația privind impozitul pe profit aferentă anilor 2011 și 2012 și nici declarațiile informative (.X.);
- în formularele situațiilor financiare aferente anului 2011 s-a înscris ".X.", iar pentru anul 2012 nu a depus situații financiare;
- se află în evidența contribuabililor inactivi de la data de .X./2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- în perioada în care a derulat tranzacții cu S.C..X. S.R.L.. S.C. .X. S.R.L., nu a constituit și nu a virat la bugetul de stat obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și T.V.A..

De asemenea, în urma verificării la S.C..X. S.R.L. s-au constatat următoarele:

- societatea nu funcționează la sediul social declarat;
- a fost încadrată ca "*firma fantomă*" fiind întocmită sesizare penală înregistrată sub nr..X./2013;
- din informațiile furnizate de Inspectoratul Teritorial de Muncă nu au fost identificate contracte de muncă înregistrate ceea ce atestă ca S.C. .X. S.R.L. nu a deținut resurse umane care să realizeze studiile și proiectele înscrise în contracte;
- persoana care semnează contractele încheiate între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. și facturile, respectiv .X., nu figurează ca asociat, administrator sau salariat al societății;
- facturile și contractele au fost ridicate de organele de urmărire penală de la sediul S.C..X. S.R.L. rezultând astfel că S.C. .X. S.R.L. a fost implicată direct în tranzacțiile dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L..

Având în vedere că nu au fost raportate livrări către S.C. .X. S.R.L. de la alte societăți, respectiv această societate nu a avut personal angajat care să

asigure efectiv prestările de servicii s-a constatat că bunurile nu au proveniență licită, respectiv pentru serviciile înscrise în facturi nu se poate stabili prestarea efectivă a acestora și în consecință, nici tranzacțiile ulterioare referitoare la aceste bunuri/servicii nu corespund realității.

Referitor la relația S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L., în perioada .X. - .X. 2012, societatea verificata a înregistrat de la furnizorul SC .X. SRL un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare lucrări de construcții și reparații drumuri (lucrari reabilitare sistem rutier, lucrari reabilitare cale rulare tramvai, reparatii strazi).

Având în vedere că nu au fost prezentate documentele justificative pe baza cărora au fost deduse cheltuielile și TVA, organele de inspecție fiscală au analizat posibilitatea reală a furnizorului SC .X. SRL de a presta efectiv serviciile înscrise în facturile în cauză cu mijloace proprii sau cu subantreprenori, constatându-se următoarele:

SC .X. SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale prin care s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat achiziții de servicii (lucrări de reabilitare a sistemului rutier în .X. - strada .X., lucrări de reabilitare sistem rutier drumuri - strada .X., lucrări reabilitare cale rulare tramvai -.X.-.X., reparații străzi - Sector .X. .X.) în baza unui număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA aferentă de .X. lei, având înscrise ca emitent S.C. .X. S.R.L., în baza a .X. contracte încheiate în perioada .X. -.X./2012.

Din verificarea asupra modului de aplicare efectivă a obiectului contractelor a rezultat că facturile având înscris ca emitent S.C. .X. S.R.L. nu au fost însoțite de situații de lucrări din care să rezulte o prezentare analitică a modului de realizare efectivă a lucrarilor contactate.

S.C. .X. S.R.L a înregistrat .X. facturi în valoare totală de .X. lei emise de SC .X. SRL ce reprezintă refacturarea a serviciilor înscrise în facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. Având în vedere că există suspiciuni asupra realității operațiunilor înscrise în facturile înregistrate în evidența contabilă a acestei societăți ce au ca emitent S.C. .X. S.R.L.. rezultă că și asupra serviciilor refacturate către S.C. .X. S.R.L. există suspiciuni în ceea ce privește prestarea serviciilor.

Referitor la modul de achitare a contravalorii serviciilor înscrise în facturi s-a constatat că deși S.C. .X. S.R.L. a efectuat stingerea datoriei către S.C. .X. S.R.L. în contul acestor facturi prin compensarea cu creanța de încasat conform contractului de cesiune de creanta nr..X./2013 încheiat între cele două firme și persoana .X., în același timp a efectuat în perioada .X./2012 -.X./2013 și viramente ce totalizează suma de .X. lei direct către S.C. .X. S.R.L. pe documentele de plată fiind înscrise "plata pt .X. ", respectiv numerele și datele facturilor ce au menționat ca emitent S.C. .X. S.R.L., fapt ce demonstrează că S.C. .X. S.R.L. avea cunoștință încă de la data efectuării plăților către această societate despre faptul că S.C. .X. S.R.L. nu este executantul lucrarilor contractate,

Din bazele de date ale A.N. A.F. au rezultat următoarele:

- S.C. .X. S.R.L., CUI: .x. a fost înregistrată la O.R.C, .X. din 2006. cu sediul în jud. .X., com. .X., sat .X., str. .X., nr. .X;
- societatea este dizolvată cu lichidare și radiată din .X./2013;
- activitatea principală a societății o constituie “.X.” - cod .X.;
- din analiza declarațiilor informative .X. depuse a rezultat că în perioada analizată S.C. .X. S.R.L. a raportat achiziții de la alte trei firme, respectiv S.C. .X. S.R.L. (CUI: .X.), S.C. .X. S.R.L. (CUI: .X.) și S.C. .X. S.R.L. (CUI: .X.), societăți care au un comportament fiscal inadecvat, nu dețin bază materială și nu au angajați care să poată executa în regim de subantrepriză lucrările “contractate” de S.C. .X. S.R.L. și care, potrivit extraselor bancare au fost utilizate pentru transferul diverselor sume către alte societăți și retragerea de importante sume în numerar (.X. lei).

Din bilanțurile contabile depuse rezultă că valoarea numărului mediu de salariați a fost .X., nu s-a raportat în situația patrimoniu utilaje și alte active circulante care să poată fi folosite la executarea lucrărilor de reabilitare a sistemului rutier și a liniei de tramvai.

Mai mult, societatea s-a declarat plătitoare de impozit pe salarii și contribuții sociale, însă conform sumelor înscrise în declarațiile fiscale depuse în anul 2012 a rezultat că fondul lunar de salarii a fost de maxim .X. lei, iar potrivit datelor furnizate de ITM .X., aceasta societate a avut în perioada analizată un singur angajat cu contract individual de muncă (tinichigiu carosier), deci S.C. .X. S.R.L. nu a deținea nici resursele necesare efectuării lucrărilor facturate către S.C. .X. S.R.L..

Urmarea analizei efectuată pe baza declarațiilor depuse la organele fiscale de către S.C. .X. S.R.L. și de către alți parteneri ai acesteia, precum și a documentelor puse la dispoziție de instituțiile bancare și organele de cercetare penală a rezultat că această societate nu a desfășurat activitatea propriu-zisă constând în lucrări de construcții a drumurilor, ci numai a creat la nivel declarativ aparența că funcționează ca o societate cu un comportament fiscal adecvat în fapt aceasta fiind utilizată pentru activitatea de transferare a sumelor de bani încasate de la diverse societăți către alte societăți, precum și de ridicări în numerar din conturile bancare, Astfel, din totalul sumelor încasate de .X. lei (din care .X. lei de la S.C. .X. S.R.L.) a fost transferată către alte societăți suma totală de .X. lei (din care .X. lei a fost platită către SC .X. S.R.L), iar suma de .X. lei a fost ridicată în numerar și utilizată în scopuri necunoscute.

Având în vedere că nu au fost raportate livrări către S.C. .X. S.R.L. de la alte societăți cu comportament fiscal adecvat, respectiv aceasta societate a avut un singur angajat care nu putea să asigure efectiv prestările de servicii s-a stabilit că pentru serviciile înscrise în facturi nu se poate stabili prestarea efectivă de către această firmă, în consecință rezultă că nici tranzacțiile ulterioare referitoare la aceste bunuri/servicii (facturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L.) nu corespund realității.

2. Referitor la bunurile si serviciile inscrise in facturile ce au mentionat la rubrica furnizor S.C. .X. S.R.L., din suma totală de .X. lei facturată în perioada .X. - .X. 2013 de SC .X. S.R.L. catre S.C. .X. S.R.L., .X. lei reprezinta contravaloarea unui numar de .X. facturi asupra carora exista suspiciuni asupra realitatii tranzactiilor inscrise in acestea (prestari servicii si livrari de bunuri).

Întrucât nu au fost prezentate documente justificative organele de inspectie fiscala au analizat posibilitatea reala SC .X. SRL de a presta efectiv serviciile înscrise in facturile în cauza cu mijloace proprii sau cu subantreprenori, constaându-se următoarele:

Din verificarea efectuată la S.C. .X. S.R.L.. a rezultat că pentru justificarea bunurilor si serviciilor facturate catre SC .X. S.R.L., societatea a simulat subcontractarea acestor operațiuni către societăți comerciale cu un comportament fiscal inadecvat, care nu funcționează la sediile sociale declarate și nu dispuneau de baza materiala si forța de muncă necesare, respectiv S.C..X. S.R.L. (CUI .X.), S.C. .X. S.R.L. (CUI .X.), S.C..X. S.R.L. (CUI .X.).

S-a identificat un numar de .X. contracte încheiate în perioada .X./2012 -.X./2013 între S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator și S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, astfel:

Referitor la serviciile înscrise în facturi emise de S.C. .X. S.R.L pentru care a justificat proveniența cu facturi având ca emitent S.C. .X. S.R.L, s-a constatat că în luna .X./2013 SC .X. SRL a înregistrat pe costuri factura seria .X. nr..X./2013 în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei cu mentiunea "venituri din prestari servicii cf. ctr..X." pentru care s-au prezentat următoarele documente:

- Contractul de lucrări nr..X., în valoare de .X. lei având ca obiect "'lucrări la structura de rezistență execuție betoane armate in radiere și planșee Interstația .X.", durata de execuție fiind de .X. luna. Contractul este semnat de .X. - director general din partea S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și de .X. - director din partea S.C. .X. S.R.L. in calitate de prestator. Urmarea verificarilor efectuate la SC .X. SRL a fost identificat contractul nr..X./2012 încheiat între S.C. .X. S.R.L in calitate de beneficiar, reprezentată de .X. – director și S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator, contract ce are același obiectiv ca și contractul nr..X., diferenta dintre cele două contracte fiind cantitățile de lucrări contractate. Astfel, in ambele contracte, in lista cantităților de lucrări se regăsește lucrarea codificata .X. și anume "beton armat în radiere și planșee neturnate pe cofraj" existând diferente doar in ceea ce priveste cantitatea și prețul contractat și anume:

-în contractul nr..X. se contractează cantitatea de .X. mc. în timp ce în contractul nr..X./2012 se contractează cantitatea de .X. mc. ;

-prețul unitar din contractul nr..X. este de .X. lei/mc. în timp ce prețul unitar din contractul nr..X./2012 este de .X. lei/m.c. reprezentand 80% din prețul total din contractul nr..X.;

-în contractul nr..X./2012 se consemnează și alte tipuri de lucrări care nu sunt preluate în contractul nr..X..

Conform clauzelor din contractul de lucrari nr..X./2012, S.C. .X. S.R.L, se angajează să execute pentru S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar lucrări la structura de rezistență la obiectiv ".X., .X. inclusiv depou si galeria de legatura - etapa .X.". Durata de executie a lucrarilor era de .X. luni calendaristice, începând cu data emiterii ordinului de începere a lucrării. Valoarea totala a contractului este de .X. lei. Modul de determinare a valorii totale a contractului este consemnat într-o anexă atasată contractului "*lista cantităților de lucrări*" în care sunt consemnate tipurile de lucrări, cantitățile și valorile acestora. Lucrările consemnate în contractul nr..X./2012 au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. prin emiterea facturii fiscale seria .X. nr..X./2013 în valoare de .X. lei, pe factura cu mențiunea "*contravaloare conform contract nr..X./2012*".

Din bazele de date ale A.N.A.F. corelate cu constatările din Procesul-verbal încheiat în data de .X./2013 de reprezentanții D.G.R.F.P. .X. - A.J.F.P. .X., rezultă următoarele:

- S.C. .X. S.R.L. a fost înmatriculata initial la O.R.C. .X. sub nr..X., avand ca asociat si administrator pe .X. (CNP .X.);
- începând cu data de .X./2011 asociat unic și administrator al societatii devine cetateanul sârb .X. (pasaport nr..X. eliberat la data de .X./2010);
- initial societatea a avut sediul social, cât si domiciliul fiscal în .X., str. .X. nr..X., sc..X., ap. .X., judetul .X., ulterior in data de .X./2013 societatea și-a schimbat sediul social în .X., str. .X. nr..X., parter. corp .X., fiind inmatriculata sub nr. .X.;
- a depus declaratia .X. (privind evidenta nominala a persoanelor asigurate si a contributiilor datorate) numai pentru luniie .X. si .X./2011, declarând că a avutun singur salariat de unde reiese că pentru perioada 2012-2013 nu a avut salariat;
- este platitoare de TVA începând cu data de .X./2012 având obligatie declarativa trimestriala, depunând la organele fiscale declaratia .X. și declaratia .X. (achizitii si livrari pe teritoriul national) pentru perioada .X./201. - .X./2013.

Ca urmare, S.C. .X. S.R.L. nu a desfasurat în perioada 2012-2013 activitate propriu-zisa, ci numai a creat la nivel declarativ aparenta ca funcționează ca o societate cu comportament fiscal adecvat, în fapt aceasta fiind utilizată pentru activitatea de transferare a sumelor de bani încasate de la diverse societăți către alte societăți precum și de ridicare de numerar din contul societății deschis la .X..

Conform procesului - verbal din data de .X./2013 incheiat de reprezentantii D.G.R.F.P. .X. - A.J.F.P. .X.- la S.C. .X. S.R.L.. urmare a analizei datelor declarate de acesta privind achizițiile din relația cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C .X. S.R.L., precum si ca urmare a analizei efectuată asupra acestor societăți, se concluzionează ca "acesti furnizori nu aveau posibilitatea reala pentru sustinerea unei activitati propriu-zise", rezultând "*ca in fapt operatiunile declarate s-au efectuat in scopul simularii unor operatiuni economice intre societatile respective, scopul final al*

acestor tranzactii fiind retragerea in numerar a sumelor de bani rezultate din aceste circuite bancare".

În urma analizării și verificării principalilor furnizori ai S.C .X. S.R.L s-a concluzionat "având în vedere faptul că sumele declarate drept achiziții de către S.C. .X. S.R.L. nu sunt reale întrucât provin de la societăți cu un comportament fiscal inadecvat rezulta, pe cale de consecință, ca și livrarile declarate către parteneri nu sunt reale, acestea fiind efectuate numai pentru a sustine circuitul bancar."

Din informațiile furnizate de Inspectoratul General al Poliției .X. prin adresa nr. .X./2013 a rezultat ca asociatul unic și administratorul S.C. .X. S.R.L. cetățeanul .X. a avut .X. intrări pe teritoriul național al .X. și anume:

- în data de .X./2011, orele .X. -ieșind din țară în data de .X./2011. orele .X.;
- în data de .X./2011, orele .X.-iesind din țară în data de .X./2011, orele .X., astfel că acesta era în imposibilitatea semnării contractului nr..X./2012, încheiat de S.C. .X. S.R.L, cu S.C. .X. S.R.L..

Conform constatarilor din Procesul verbal din data de .X./2013 încheiat de reprezentantii D.G.R.F.P..X. - A.J.F.P. .X.- Inspectie fiscala la S.C. .X. S.R.L aceasta a încasat sume semnificative de la urmatoarele societati:

- SC .X. SRL suma totala de .X. lei (platitor al sumei totale de .X. lei pentru S.C .X. SRL - CUI: .X. și al sumei de .X. lei pentru S.C. .X. SRL CUI: .X.);
- SC .X. S.R.L. (plati pentru S.C .X. SRL în cuantum total de .X. lei).

Din datele înscrise în extrasul contului bancar deschis la .X. SA pus la dispoziție de organele de cercetare penală s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a încasat în perioada 2012 - 2013 de la diverși parteneri suma totala de .X. lei, din care suma de .X. lei a fost ridicată în numerar de .X., iar suma de .X. lei a fost transferată către societăți (SC .X. SRL -suma totala de .X. lei, SC .X. SRL -suma totala de .X. lei, SC .X. SRL -suma totala de .X. lei, S.C .X. S.R.L - suma de .X. lei și S.C .X. SRL -suma totala de .X. lei) care se sustrag de la efectuarea verificărilor fiscale. Având în vedere cele prezentate, precum și faptul că SC .X. SRL nu a putut pune la dispoziție documente necesare justificării realității bunurilor înscrise în facturile înregistrate de la S.C .X. S.R.L având ca proveniență SC .X. SRL organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibilă fiscal suma de .X. lei înregistrata pe costuri și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Având în vedere aspectele prezentate, precum și faptul ca SC .X. SRL nu a putut pune la dispoziție documente necesare justificării realității bunurilor înscrise în facturile înregistrate de la S.C .X. S.R.L având ca proveniența SC .X. SRL organele de inspectie fiscala nu au putut stabili realitatea, respectiv prestarea efectivă de lucrări de către S.C. .X. S.R.L. la obiectivul ".X." conform contractului nr..X./2013.

Referitor la serviciile înscrise în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. pentru care aceasta societate a justificat proveniența cu facturi având ca emitent S.C. .X. S.R.L, s-a constatat că în luna .X./2013 societatea verificată a

inregistrat de la furnizorul SC .X. SRL un număr de .X. facturi (seria X.. nr..X.: nr..X., nr..X. si nr..X./2013 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei pe aceasta fiind înscrisă mențiunea "venituri din prestari servicii cf. ctr. .X./2013", "venituri din prestări servicii cf. ctr. .X./2013", "venituri din prestari servicii cf. ctr. .X./2013", "venituri din prestări servicii cf. ctr. .X./2013" .

Pentru aceste facturi societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

a. Contractul de prestari de servicii nr. .X./2013, în valoare totala de .X. lei, având ca obiectiv "*lucrari de Drumuri în Sector .X. - .X.*", durata de excutie a lucrarilor fiind de .X. luni, semnat de .X. din partea S.C. .X. S.R.L. și de .X. din partea S.C. .X. S.R.L..

b. Contractul de prestari de servicii nr..X./2013 în valoare totala de .X. lei, având ca obiectiv lucrari de "Drumuri in Sector .X. - .X.", durata de excutie a lucrărilor fiind de .X. luni, semnat de .X. director general din partea S.C. .X. S.R.L. .X. in calitate de beneficiar si de .X. director din partea S.C. .X. S.R.L. in calitate de prestator.

c. Contractul de lucrari nr..X./2012, în valoare totala de .X. lei, având ca obiectiv "*lucrări de Drumuri în Sector .X. - .X.*", durata de execuție a lucrărilor fiind de .X. luni, semnat de aceleași persoane.

d. Contractul de lucrari nr..X./2012, în valoare totala de .X. lei având ca obiectiv lucrari de Drumuri in Sector .X. - .X.", durata de excutie a lucrarilor fiind de .X. luni, contractul fiind semnat de aceleași persoane.

S.C. .X. S.R. a facut obiectul unui control inopinat prin care s-au analizat achizițiile de bunuri și servicii, astfel pentru facturile nr..X., nr..X., nr..X. și nr..X./2013 emise de .X. S.R.L catre SC .X. SRL. au fost identificate facturi de "achizitie" inregistrate de .X. S.R.L, respectiv facturile nr. .X./2013 in valoare totala de .X. lei, nr. .X./2013 in valoare totala de .X. lei, nr..X./2013 in valoare totala de .X. lei, din care TVA in sumă .X. lei având înscris la rubrica furnizor SC .X." S.R.L..

În urma verificarii efectuate la furnizorul S.C. .X. S.R.L pentru facturile inregistrate de la partenerul S.C .X. S.R.L s-au identificat urmatoarele contracte de servicii:

- contractul nr..X./2013 incheiat de S.C. .X. S.R.L reprezentata de .X. cu S.C. .X. S.R.L. Din analiza celor .X. contracte corespondente, s-a constatat ca valoarea totala a contractului nr..X./2013 este de .X. lei, aceasta reprezentand 80% din valoarea contractului nr..X./2013. Contractul nr..X./2013 are acelasi obiectiv respectiv "*lucrari de drumuri in sectorul .X. - .X.*" { cu nominalizarea de strazi din sectorul .X. și un numar de .X. strazi. respectiv: str. .X.. str. .X., str. .X., str. .X., str. .X., str. .X., Str. .X.) ca si contractul nr..X./2013 incheiat de SC .X. SRL in calitatea de beneficiar si S.C. .X. S.R.L. in calitate de prestator.

-contractul nr..X./2012 incheiat de S.C. .X. S.R.L. in calitate de beneficiar reprezentata de .X. cu S.C. .X. S.R.L. .X.. Atât contractul nr..X./2012 incheiat intre SC .X. SRL (beneficiar) si SC .X. SRL (prestator) cat si contractul nr..X./2012 incheiat intre SC .X. SRL (beneficiar) si SC .X. SRL (executant) au

acelasi obiectiv, respectiv „lucrari de drumuri in sectorul .X. - .X.“, fiind nominalizate aceleasi străzi din sectorul .X. (str. .X.. str. .X. si str.).

-contractul nr..X./2013 incheiat de S.C. .X. S.R.L. cu S.C. .X. S.R.L.. Atât contractul nr..X./2013 cat si contractul nr..X./2013 au ca obiectiv “lucrari de drumuri in sectorul .X. - .X.” fiind nominalizate aceleasi strazi din sectorul .X. (un numar de .X. strazi si anume str..X., str. .X.. str, .X. si str. .X.) cu exceptia ca in contractul .X./2013 mai figureaza lucrări si in str. .X. cu explicatia "alei si parcarilor adiacente .X.", lucrare care nu se mai regăsește și in contractul .X./2013. Valoarea contractului nr..X./2013 aferenta celor .X. strazi in suma de .X. lei este preluata integral in contractul nr..X./2013 in suma de .X. lei incheiat de S.C. .X. S.R.L. in calitate de beneficiar reprezentata de .X. cu S.C. .X. S.R.L. .X., ambele contracte avand ca obiectiv lucrari de drumuri in sectorul .X. - .X., fiind nominalizate aceleasi strazi din sectorul .X. (un numar de .X. strazi). Din analiza celor .X. contracte corespondente, s-a constatat ca valoarea totala a contractului nr..X./2013 este de .X. lei, aceasta valoare reprezentand 80% din valoarea contractului nr..X./2012 .

-contractul nr..X./2013 încheiat de S.C. .X. S.R.L. in calitate de beneficiar reprezentata de .X. cu S.C. .X. S.R.L. .X., ambele contracte având ca obiectiv lucrari de drumuri in sectorul .X. - .X., fiind nominalizate aceleasi străzi din sectorul .X. (un numar de .X. strazi). Din analiza celor .X. contracte corespondente, s-a constatat ca valoarea totala a contractului nr..X./2013 este de .X. lei, aceasta valoare reprezentand 80% din valoarea contractului .X./2012 .

Potrivit celor de mai sus au rezultat următoarele:

S.C. .X. S.R.L are sediul declarat in loc. .X. nr..X. jud .X. și are ca asociati urmatoarele persoane juridice, fiecare detinand parti sociale in pondere egala, respectiv 20%:

- .X.
- .X.
- .X.
- .X.
- .X.

Persoanele juridice române care au calitatea de asociati la S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. S.R.L. si S.C. .X. S.R.L., au de asemenea sediul social declarat similar cu al societatii in speta, respectiv loc. .X. nr..X., jud .X..

S.C. .X. S.R.L. figurează în baza de date gestionată de A.N.A.F. ca fiind plătitoare de:

-impozit pe profit din luna .X./2012, de salarii si contributi la asigurari sociale, de TVA din .X./2012 cu raportare trimestriala pana la sfarsitul seraestrului .X. /2013 si ulterior, cu perioada fiscala lunara;

-incepand cu data de .X./2012 figureaza ca operator intracomunitar, in acest sens declarand livrari intracomunitare (.X./2013) si achizitii intracomunitare (.X. -.X./2013).

-a depus declarația .X. privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate astfel:

-pentru perioada .X. - .X./2013 a declarat .X. (.X.) salariat:

-pentru perioada .X. - .X./2013 a declarat .X. (.X.) salariat.

Referitor la impozitul pe profit, până la data încheierii procesului verbal societatea nu a depus declarația .X. privind impozitul pe profit aferent exercitiului fiscal 2013 și nici bilanțul aferent aceleiași perioade.

În decursul anului 2013, prin declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat .X., societatea declară impozit pe profit în valoare 0 (zero) lei.

Din deconturile depuse de S.C. .X. S.R.L. pentru perioada trim .X. - trim. .X. - 2013 a reieșit că între valorile declarate pentru achiziții și valorile declarate pentru livrări sunt diferențe relativ scăzute, societatea având în general sume de recuperat, suma maximă de plată în acest interval având valoarea de .X. lei, neachitată până la termenul de depunere a decontului următor, respectiv decontul lunii .X. /2013 prin care declară TVA de recuperat în luna în valoare de .X. lei, respectiv TVA de recuperat total în valoare de .X. lei.

Din analiza datelor declarate de agenți economici prin declarația informativă privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod .X. conform extraselor din baza de date ANAF, au reieșit următoarele:

S.C. .X. S.R.L. a declarat că efectuează în cursul anului 2013 achiziții de la persoane impozabile cu TVA în valoare totală de .X. lei. Printre furnizorii declarați de acesta se menționează: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Societățile care, conform declarațiilor, au calitatea de furnizor pentru S.C. .X. S.R.L. au declarat la rândul lor efectuarea de achiziții de la societăți precum SC .X. S.R.L., SC .X. S.R.L., SC .X. S.R.L., SC .X. S.R.L., dar și de la societățile detaliate mai sus, inclusiv de la SC .X. SRL.

Din verificările fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. SRL, SC .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. urmare analizei efectuată pe baza declarațiilor depuse la organele fiscale de către acestea, precum și a documentelor puse la dispoziție de instituțiile bancare și organele de cercetare penală a reieșit că nu au desfășurat activitate propriu-zisă în perioada 2012-2013, ci numai au creat la nivel declarativ aparenta că funcționează ca societăți cu un comportament fiscal adecvat în fapt acestea fiind utilizate pentru activitatea de transferare a sumelor de bani încasate de la diverse societăți către alte societăți, precum și de ridicare în numerar din conturile bancare. Conform procesului-verbal din data de .X./2013 încheiat de reprezentanții ai D.G.R.F.P. .X. - A.J.F.P., .X. - la S.C. .X. S.R.L. "*această societate nu a desfășurat în perioada 2011-2013 activitate propriu-zisă ci numai a creat la nivel declarativ aparenta că funcționează ca o societate cu un comportament fiscal adecvat, în fapt aceasta fiind utilizată pentru activitatea de transferare a sumelor de bani încasate de la diverse societăți către alte societăți precum și de ridicare în numerar*". Din același proces verbal reiese că S.C. .X. S.R.L. nu își desfășoară activitatea la sediul declarat și urmare analizei, în mod argumentat, se prezintă aceleași concluzii.

În același sens sunt și constatările din procesului verbal nr..X./2013 încheiat de inspectori ai D.G.R.F.P. .X. - A.J.F.P. .X. - la S.C. .X. S.R.L. Totodata, potrivit datelor furnizate de Inspectoratul Teritorial .X., SC .X. S.R.L nu a avut niciun angajat in perioada .X./2011 pana la zi.

Conform procesului-verbal din data de .X./2013 încheiat de reprezentantii D.G.R.F.P. .X. -A.J.F.P. .X.- la S.C. .X. S.R.L. urmarea analizei datelor declarate de acesta privind achizițiile din relația cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. S.C. .X. S.R.L. S.C. .X. S.R.L, S.C .X. S.R.L, precum si urmare a analizei efectuata asupra acestor societati, s-a concluzionat ca nu aveau posibilitatea reala pentru susținerea unei activitati propriu-zise declararea operațiunilor fiind efectuată in scopul simulării unor operatiuni economice, scopul final al acestor tranzacții fiind retragerea în numerar a sumelor de bani rezultate din aceste circuite bancare.

La nivelul anului 2013, S.C. .X. S.R.L. a declarat livrari in valoare totala de .X. lei catre un numar de .X. clienti dintre care semnificativi sunt S.C. .X. S.R.L. (77,07%), S.C. .X. S.R.L. (17.63%) si S.C. .X. S.R.L. (2.93%).

Societatile care, conform declaratiilor, au calitatea de furnizor pentru S.C. .X. S.R.L. efectueaza achizitii de la societati precum SC .X. S.R.L., SC .X. S.R.L., .X. S.R.L., SC .X. S.R.L., inclusiv de la societatea analizata. In ceea ce priveste relatia S.C. .X. S.R.L. - S.C. .X. S.R.L. s-au constatat diferente majore intre valorile declarate ca livrari, respectiv achizitii, astfel:

- S.C. .X. S.R.L. declara achizitii totale in valoare de .X. lei, cu toate ca inregistreaza cele .X. facturi emise de S.C..X. S.R.L. in valoare totala de .X. lei;
- S.C. .X. S.R.L. a declarat livrări în valoare totală de .X. lei cu toate că emite cele .X. facturi în valoare totală de .X. lei.

Din analiza operațiunilor de încasări și plati derulate prin conturile apartinand S.C. .X. S.R.L., deschise la sucursale ale .X., .X. si .X., a rezultat următoarele:

- in perioada .X. 2013 - .X. 2013 S.C. .X. S.R.L. a încasat suma totală de .X. lei, din care .X. lei a fost incasată de la S.C..X. S.R.L. (74.74 % din total încasari) diferenta de .X. lei fiind încasată de la alte societăți din cadrul aceluasi grup ca urmare a înregistrării de tranzacții fictive cu acestea si anume de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. si S.C. .X. S.R.L.;
- din suma totală încasată s-au efectuat plăți totale de .X. lei (99.54% din sumele încasate), principalii beneficiari ai plăților fiind S.C. .X. S.R.L. (.X. lei - 38,81%) și S.C. .X. S.R.L. (.X. lei - 32.92%) din conturile acestora sumele respective fiind retrase in numerar. Sumele încasate de la S.C. .X. S:R.L. au fost transferate în conturile societăților respective în aceeași zi in care au fost încasate sau în ziua imediat următoare. Modul dependent de funcționare și administrare al societăților în care S.C. .X. S.R.L. este parte inclusivă ca asociat, circuitul declarativ al tranzactiilor, interacțiunea repetată cu societati care doar simuleaza desfasurarea de activitati economice, natura, constituirea și valoarea obligațiilor/creanțelor bugetare înregistrate, lipsa activelor patrimoniale, lipsa capitaluluini uman conduc la concluzia că operațiunile economice declarate de aceasta nu au avut la baza operatiuni reale.

Astfel, ținând cont de faptul ca S.C. .X. S.R.L. nu a detinut in anii 2012 - 2013 baza proprie materiala, forta de munca necesara, iar furnizorii acesteia au fost in aceeasi situatie, avand comportanent fiscal inadecvat rezultă că lucrările facturate prin cele .X. facturi în valoare totală de .X. lei catre S.C. .X. S.R.L. nu sunt realizate de aceasta societate.

Pe cale de consecinta, rezulta că nu a fost dovedita realitatea prestarii serviciilor inscrise in facturi, astfel încât nici facturile in care a fost înscris ca furnizor S.C. .X. S.R.L. nu pot fi considerate documente justificative.

Ca urmare, întrucât SC .X. SRL nu a putut pune la dispozitie documente necesare justificarii efective a sumelor inscrise in facturile inregistrate de la SC .X. SRL avand ca provenienta SC .X. Inteiprest SRL organele de inspectie fiscala au considerat ca sumele inregistrate pe costuri in baza facturilor emise de SC .X. SRL in suma de .X. lei nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal si nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei.

e. Contractul de prestari de servcii nr. .X./2013, în valoare totala de .X. lei având ca obiectiv "lucrari de reparatii retele stradale .X. (intre Piata .X. si Calea .X.)", durata de executie a lucrarilor fiind de 2 luni, este semnat de .X. din partea S.C. .X. S.R.L. si de .X. din partea S.C. .X. S.R.L.. Conform clauzelor contractuale Capitolul 2 „prestatorul se obliga sa presteze servicii conform ofertei anexate pentru obiectivul “Lucrari de reparatii retele stradale .X. (intre Piata .X. si Calea .X.)”, iar la pct.2.2 se specifica “achizitorul are obligatia sa plateasca prestatorului pretul convenit pentru indeplinirea contractului de servicii de proiectare pentru obiectivul “Lucrari de reparatii retele stradale .X. (intre Piala .X. si Calea .X.)”.

Conform pct.10.3 din contract “prestatorul are obligatia de a realiza proiectarea lucrarilor ce fac obiectul contractului cu proiectanti calificați, ingineri sau alt personal calificat in domeniu care corespund cerintelor mentionate in caietul de sarcini, anexa la contract, caiet de sarcini care nu a fost pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Totodata, la pct.10.4 din contract este specificat că prestatorul va garanta ca proiectanții și subproiectanții sai au experiența si capacitatea necesara pentru proiectare.

O alta obligatie a prestatorului inscrisa la pct.10.11 din contract este “*Prestatorul are obligatia de a elabora un proiect tehnic coerent si conform cu cerintele din specificatiile tehnice si plansele furnizate de beneficiar*” iar la pct.10.13 se prevede “*prestatorul se obliga sa predea beneficiarului proiectul tehnic verificat si vizat de catre persoana care actioneaza in calitatea de verificator al proiectului*”.

Pentru lucrările înscrise în contractul nr..X./2013, S.C. .X. S.R.L. a întocmit un numar de .X. facturi cu seria .X. fiind cuprinse intre nr..X. - nr..X. emise in perioada .X./2013 - .X./2013 in valoare totala de .X. lei, pe acestea fund inscrisa mentiunea "*venituri din prestari servicii cf.ctr. .X./2013*". Situatiile de lucrari anexate la facturile emise de prestatorul SC .X. SRL specifica realizarea urmatoarelor tipuri si cantitati de lucrari:

3. lucrari de reabilitare carosabil inclusiv fundatii geotextil nisip. balast. beton 016/20+ 3 straturi asfalt AB2 -8cm. BAD 25 - 5cm. BA16~ 4 cm(P14) = .X. mp

4. lucrări de reabilitare carosabil 3 straturi asfalt AB2- 8 cm, BAD25- 5 cra. BA16 - 4cm (P14.1) = .X. mp

5. lucrari de reabilitare trotuare cu fundatie de nisip. balast. beton de ciment si beton asfaltic BA8 - 4 cm (P25)= .X. mp

6. demontare si montare borduri mari (vechi si noi) din beton de ciment = .X. ml

7. demontare si montare borduri mici (vechi si noi) din beton de ciment = .X. ml

8. ridicare la cota camine- capace existente = .X. bc

9. ridicare la cota guri de scurgere- gratar existent =.X. bc.

Prin Nota interna nr..X./2014 si Nota Internă nr..X./2014 s-a solicitat punerea la dispozitia organelor de inspectie fiscala a documentelor in baza carora a fost inregistrat pe costuri valoarea serviciilor achizitionate, precum si documentele necesare justificării prestarii efective a serviciilor inscrise in facturi, cum ar fi: contractele încheiate, precum si eventualele acte aditionale ulterioare insoțite de situatiile de lucrari intocmite de executant potrivit clauzelor contractuale procesele-verbale de receptie a lucrarilor avand semnatura si stampila executantului, grafice detaliate de executie, pontaje/foi de prezenta din care sa rezulte evidenta scriptica a persoanelor implicate in executia lucrarilor, schite/situatii din care sa rezulte corectitudinea modului de calcul a contravalorii lucrarilor necesare pentru stabilirea costurilor efective a serviciilor, respectiv care sa dovedeasca realitatea achizitiilor de la furnizori, precum si orice alte documente relevante pentru stabilirea realitatii acestor servicii respectiv prestarea efectiva de servicii/livrarea de bunuri.

Până la data încheierii procesului-verbal pentru cele .X. facturi inregistrate pe costuri (cont contabil .X. "Cheltuieli cu serviciile prestate de terti") in baza contractului nr..X./2013 societatea verificata a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala doar contractul și un numar de .X. facturi insoțite de "*Situații de lucrari*". Din analiza celor .X. "*situatii de lucrari*" anexate la facturile emise de SC .X. SRL s-a constatat ca in fapt acestea reprezinta lucrari de construcții montaj (reabilitare trotuare, demontare borduri mari si mici vechi, montare borduri mari si mici noi din beton ciment, ridicare la cota camine) fiind specificate cantitati (mp, ml, bucati) si pretul aferent fiecărei lucrari, lucrari care nu fac obiectul contractului nr..X./2013.

f. Contractul de prestari de servicii nr..X./2013, in valoare totala de .X. lei, avand ca obiectiv "lucrari de reparații retele stradale B-dul. .X. (intre .X. si .X.)", durata de excutie a lucrărilor fiind de 1 luna. Contractul nr..X./2013 este semnat de .X. din partea S.C. .X. S.R.L. si de .X. din partea S.C. .X. S.R.L..

Pentru lucrările înscrise în contractul nr..X./2013 S.C. .X. S.R.L. a întocmit factura seria .X. nr..X./2013 în valoare totală de .X. lei, pe aceasta fiind înscrisă mențiunea "venituri din prestări servicii cf.ctr. .X./2013".

În situația de lucrări anexată facturii nr..X..X./2013 se specifică realizarea următoarelor tipuri și cantități de lucrări:

- lucrări de reabilitare carosabil inclusiv fundații geotextil nisip. balast. beton C16/20+ 3 straturi asfalt AB2-8cm; BAD 25 - 5cm, BA16- 4 cm = .X. mp;
- lucrări de reabilitare carosabil 3 straturi asfalt AB2- 8 cm, BAD25- 5cm, BA16-4cm= .X. mp.

Conform prevederilor din Capitolul 2 din contractul nr..X./2013 prestatorul se obligă să presteze servicii conform ofertei anexate pentru obiectivul „Lucrări de reparații rețele stradale B-dul .X. (între .X. și .X.)”.

De asemenea, la pct.2.2 se specifică *“achizitorul are obligația să plătească prestatorului prețul convenit pentru îndeplinirea contractului servicii de proiectare pentru obiectivul Lucrări de reparații rețele stradale Bdul .X.(între .X. și .X.)”*, iar conform pct.10.3 prestatorul are obligația de a realiza proiectarea lucrărilor ce fac obiectul contractului cu proiectanți calificați, ingineri sau alt personal calificat în domeniu care corespund cerințelor menționate în caietul de sarcini, anexa la contract, caiet de sarcini care nu a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Totodată, prevederile pct..X. și .X. sunt în același sens cu cele din Contractul nr..X./2013.

Până la data încheierii procesului verbal pentru factura înregistrată pe costuri în baza contractului nr..X./2013 societatea verificată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar contractul și factura nr..X./2013 însoțită de “Situația de lucrări nr.1”. Din analiza “situației de lucrări” anexată la factura înregistrată de la SC .X. SRL s-a constatat că în fapt acestea reprezintă lucrări de construcții montaj (reabilitare carosabil, inclusiv fundații), fiind specificate cantități (mp, ml, bucăți) și prețul aferent fiecărei lucrări care face obiectul contractului nr..X./2013.

7. Contractul de prestări de servicii nr..X./2013, în valoare totală de .X. lei având ca obiectiv *“lucrări de reparații rețele stradale b-dul. .X. nr..X.”*, durata de executie a lucrărilor fiind de 2 luni, este semnat de .X. din partea S.C..X. S.R.L. și de .X. din partea S.C. .X. S.R.L..

Pentru lucrările înscrise în contractul nr. .X./2013 S.C. .X. S.R.L. a întocmit facturile seria.X. nr..X./2013 în valoare totală de .X. lei și factura seria.X. nr..X./2013 în valoare totală de .X. lei pe acestea făcându-se mențiunea "venituri din prestări servicii cf.ctr. .X./2013".

În listele de lucrări (nr.1 și nr.2) anexate la contractul nr..X./2013 se specifică realizarea următoarelor tipuri și cantități de lucrări:

- lucrări de reabilitare carosabil inclusiv fundații beton C16/20 = .X. mp;
- lucrări de montare pavele piatră naturală, la carosabil = .X. mp;

- lucrari de monrare pavele piatranaturala, la trotuare pe substrat de mortar de ciment pe fundatie de beton, fara desfacere pavaj = .X. mp;
- demontare/montare borduri mari din piatra naturala = .X. ml;
- demontare/montare borduri mici din piatra naturala = .X. ml;
- guri de scurgere noi cu racord = .X. buc.

Conform prevederilor de la cap.2 din contractul nr..X./2013 "prestatorul se obliga sa presteze servicii conform ofertei anexate pentru obiectivul "Lucrari de reparatii retele stradale Bdul .X. nr..X."

De asemenea, la pct.2.2 se specifica "achizitorul are obligatia sa plateasca prestatorului pretul convenit pentru indeplinirea contractului servicii de proiectare pentru obiectivul Lucrari de reparatii retele stradale B-dul .X. nr..X..

Totodata, prevederile pct.10.3, 10.4, 10.11 și 10.13 sunt în același sens cu cele din Contractul nr..X./2013.

Până la data incheierii procesului verbal pentru facturile inregistrate pe costuri in baza contractului nr..X./2013 societatea verificata a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala doar contractul si facturile nr..X., .X./2013 și nr..X./2013 însoțite de Situatia de lucrari nr.1 si nr.2 Din analiza "situatiilor de lucrari" anexate la facturile inregistrate de la partenerul SC .X. SRL s-a constatat ca acestea reprezinta lucrari de constructii montaj (reabilitare carosabil, inclusiv fundatii, lucrari de montare pavele piatra naturala la trotuare pe substrat de mortar de ciment) fiind specificate cantitati si pretul aferent fiecărei lucrari care nu fac obiectul contractului .X./2013.

Nu au fost identificate contracte de subantrepriza incheiate de S.C. .X. S.R.L. cu alte societăți din care să rezulte efectuarea de lucrari (servicii proiectare) pentru obiectivele mentionate in contractele nr..X./2013, nr..X./2013 si nr..X./2013, astfel rezultă ca lucrarile din aceste contracte ar fi fost executate de angajatii S.C. .X. S.R.L..

Referitor la personalul angajat in perioada .X./2013 - .X./2014, din statele de plata ale societății, din declaratiile .X. și din informatiile furnizate de I.T.M. .X., au rezultat urmatoarele:

- in perioada .X./2013 -.X./2013 societatea nu a avut inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca contracte de munca;
- incepând cu data de .X./2013 societatea inregistraza la I.T.M. .X. un numar de .X. contracte de munca, numar de salariati ce se pastreaza pana pe .X./2013 cu mici fluctuatii (.X. salariati in lima .X./2013), personal care nu are calificarea necesara pentru realizarea obiectelor contractelor;
- in perioada .X./2013 - .X./2014 societatea a avut un numar de .X. salariati. acestia facand parte integrală din categoria personalului indirect productiv (contabilitate, sediu, personal);
- din evidenta contabila a SC .X. SRL a rezultat ca in perioada .X./ 2013 –.X./ 2014 societatea nu a achitat personalului angajat sumele de bani stabilite prin contractele de munca si statele de plata, fapt reflectat de soldurile conturilor .X. "personal - salarii datorate" si .X. "avansuri acordate personalului", neachitând către bugetul de stat obligațiile privind taxe și contribuții (taxe si contributii

sociale inclusiv cele constituite prin stopaj la sursa) aferente salarizarii personalului.

Pe cale de consecinta, S.C. .X. S.R.L. nu a realizat efectiv serviciile in valoare totala de .X. lei aferente contractelor nr..X./2013, nr..X./2013 si nr..X./2013 înscrise in facturile seria .X. de la nr..X./2013 la nr..X./2013, întrucât nu a facut dovada deținerii personalului calificat pentru întocmirea proiectelor, nu a înregistrat achiziții de astfel de servicii de proiectare de la alte societăți subcontractante cu experienta si capacitatea necesara intocmirii acestor proiecte tehnice.

În evidența contabila a S.C. .X. S.R.L. a fost identificată factura seria .X. nr..X./2013 în valoare totala de .X. lei având ca furnizor S.C. .X. S.R.L. pe aceasta nespecificându-se contractul, iar pe situația de lucrări anexata facturii sunt specificate lucrările efectuate si anume lucrari de construcții la un numar de .X. strazi din .X., fiind individualizate strazile respective, lucrările efectuate si valorile acestora, strazile unde figurează că s-au efectuat lucrări fiind urmatoarele:

-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;
-sfr..X.	=	.X. lei;
-str..X.	=	.X. lei;

Total valoare, faraTVA = .X. lei.

Pentru lucrarile cuprinse in factura seria .X. nr..X./2013 nu s-a identificat un contract încheiat între SC .X. S.R.L. si SC .X. S.R.L., iar lucrarile nu figureaza ca ar fi fost efectuate de SC .X. S.R.L., SC .X. S.R.L. și SC .X. S.R.L intrucât obiectivele unde s-au efectuat lucrarile difera, de unde rezulta ca lucrarile specificate in factura seria .X. nr. .X./2013 ar fi fost efectuate de S.C. .X. S.R.L..

Avand in vedere ca factura a fost emisa in data de .X./2013 se poate aprecia ca lucrarile au fost efectuate anterior acestei date si tinand cont de faptul ca pana la data de .X./2013 S.C. .X. S.R.L. nu a avut niciun salariat, iar din evidenta contabila a societatii nu rezulta achizitii si consum de materiale, precum si faptul ca societatea nu detinea dotarea tehnica necesara efectuarii unor astfel de lucrari, rezulta ca S.C. .X. S.R.L. nu a realizat faptic lucrarile consemnate in factura seria .X. nr..X./2013.

Pentru justificarea realitatii serviciilor inscrise in factura avand mentionat ca emitent S.C .X. S.R.L., prin nota intema nr..X./2014 s-a solicitat administratorului societatii dl. .X., prezentarea documentelor necesare justificarii prestarii efective a acestor servicii de catre persoanele inscrise in

facturi, cum sunt: contractele incheiate, precum si eventualele acte aditionale ulterioare insotite de situatiile de lucrari intocmite de executant potrivit clauzelor contractuale, procesele-verbale de receptie a lucrarilor avand semnatura si stampila executantului, grafice detaliate de executie, pontaje/foi de prezenta din care sa rezulte evidenta scriptica a persoanelor implicate in executia lucrarilor, schite/situatii din care sa rezulte corectitudinea modului de calcul a contravalorii lucrarilor necesare pentru stabilirea costurilor efective a serviciilor, respectiv care sa dovedeasca realitatea achizitiilor de la furnizori, cat si provenientia licita a produselor inscrise in facturi. cum ar fi: contracte de vanzare-cumparare, comenzi, documente de transport, note de cantar, certificate de calitate, declaratii de conformitate, certificate de garantie ale produselor utilizate pentru lucrari, note de intrare-receptie si punere in functiune, documente de achizitie de la eventualii furnizori ai societatilor mentionate, precum si orice alte documente relevante pentru stabilirea realitatii acestor servicii, respectiv prestarea efectiva de servicii/livrarea de bunuri de catre aceste firme. Pana la data incheierii inspectiei fiscale societatea verificata nu a pus la dispozitia organelor de inspectie niciun alt document justificativ suplimentar. Astfel, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili realitatea, respectiv prestarea efectiva de lucrari de catre S.C. .X. S.R.L..

Referitor la bunurile facturate de catre SC .X. SRL, în luna .X./2013 SC .X. SRL a inregistrat un numar de .X. facturi de la SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei, din care T.V.A in suma de .X. lei reprezentand materiale (cantitati mari de otel beton diverse dimensiuni, geotextil PPST, tub beton de diverse dimensiuni, parapet ZN metalic tip greu. etc).

Pentru inregistrarea acestor bunuri, societatea verificata a pus la dispozitia organelor de inspectie contractul de distributie exclusiva nr..X./2013, obiectul acestuia fiind "livrarea de materii prime si materiale". Conform clauzelor contractuale de la capitolul 5 "Obligatiile partilor contractante" vanzatorul se obliga sa livreze produsele comandate de distribuitor in cantitatile, calitatea si termenele pe care acesta le-a solicitat prin cereri scrise.

Contractul a fost incheiat pe o perioada de .X. ani incepand cu data de .X./2013.

Pe toate cele .X. de facturi, la rubrica "Semnătura si ștampila Furnizorului" este înscris .X. (CNP .X., Ci: .X.), iar la rubrica date privind expeditia nu este mentionata nicio persoana si nici mijlocul de transport utilizat.

Urmare verificarii efectuate la SC .X. SRL a rezultat ca nu s-a putut stabili realitatea si legalitatea "achizitiilor inscrise in facturile de la SC .X. S.R.L. .X., astfel incat nici tranzactiile ulterioare cu aceste bunuri nu corespund realității, având in vedere considerentele:

La verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala la SC .X. SRL, din documented puse la dispozitie de societate si de organele de urmarire penala, pentru bunurile inscrise in facturile emise catre SC .X. SRL, la control s-a identificat Contractul de furnizare materiale de constructii nr..X./2013 incheiat

intre S.C. .X. S.R.L. in calitate de furnizor (societatea reprezentata de d-na. in calitate de administrator) si S.C. .X. S.R.L. in calitate de beneficiar societatea fiind reprezentata de d-l .X., in calitate de administrator.

Conform clauzelor contractuale de la capitolul II. art.1 furnizorul se obliga sa aprovizioneze cu materii prime si materiale de constructii pe parcursul anului 2013 si "*materiile prime si materialele vor fi cerute si livrate potrivit necesitatilor beneficiarului, dupa negocierea asupra preturilor practicate*".

La capitolul IV. art.4.1.1. se consemneaza "furnizorul se obliga sa emita periodic facturi asupra materiilor prime si materialelor furnizate, la depasirea sumei de .X. lei a valorii livrate", iar la capitolul V, art.5.1. se specifica "*tarifele pentru fiecare materie prima si material practicate de furnizor sunt tarife medii practicate pe piata si sunt convenite prin protocoale incheiate cu beneficiarul. Volumul apreciat pentru livrari se estimeaza a fi de cca .X. lei inclusiv TVA*" S.C. .X. S.R.L. a declarat in declaratia infomativa privind livrarile/achizițiile de bunuri/servicii de pe teritoriul national -cod .X., ca in anul 2013 a efectuat achizitii de bunuri/servicii doar de la S.C. .X. S.R.L., in conditiile in care aceasta din urma nu declara livrari in anul 2013 catre S.C. .X. S.R.L..

Având in vedere neconcordanțele din declaratia informativa - cod .X. prin adresa nr..X./2014 pentru determinarea starii de fapt fiscale la S.C. .X. S.R.L. au fost solicitate informatii de la SC .X. S.R.L. cu privire la tranzactiile derulate cu S.C. .X. S.R.L..

Prin adresa nr..X./2014 S.C. .X. S.R.L. a informat organele de inspectie fiscala ca aceasta nu a desfășurat relatii comerciale cu S.C. .X. S.R.L..

S-a constatat că materialele inscrise in facturile emise de S.C. .X. S.R.L. au fost facturate integral in aceeasi luna de S.C. .X. S.R.L. catre S.C..X. S.R.L. prin erairerea unui numar de .X. facturi in valoare totala de .X. lei.

Referitor la livrarile de materiale inscrise in facturile emise de S.C. .X. S.R.L. catre S.C..X. S.R.L. s-a constatat următoarele:

-exista decalaje de timp intre aprovizionare si vanzare, S.C. .X. S.R.L. nu detine spatii de depozitare a acestor materiale si nu dispune de dotarea tehnica necesara manipularii (incarcarii/descarcarii) acestora (societatea nu are puncte de lucru declarate, iar in balanta de verificare intocmita la lunile .X. - .X./2013 nu sunt evidentiata cladiri, terenuri si utilaje);

-in perioada .X./2013-.X./2013 au fost emise .X. facturi de vanzare materiale in valoare totala de .X. lei (facturile seria .X. nr..X. - nr. .X.). in conditriile in care prima aprovizionare figureaza in factura seria .X. nr..X./2013.

Avand in vedere ca nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in facturile emise de S.C. .X. S.R.L. operatiunile consemnate sunt considerate fara documente iegaie de provenienta chiar daca au fost inregistrate in evidenta contabila.

Pe cale de consecinta bunurile inscrise in facturile emise de S.C. .X. S.R.L. catre S.C..X. S.R.L. in suma totala de .X. lei din care TVA .X. lei nu au la baza operatiuni economice efectuate cu respectarea prevederilor legale.

În vederea justificării realității serviciilor înscrise în facturile având menționat ca emitent firma S.C. .X. S.R.L., prin nota internă nr..X./2014 s-a solicitat administratorului societății dl. .X. prezentarea documentelor necesare justificării realității achizițiilor de la furnizor, cât și proveniența licită a produselor înscrise în facturi, cum ar fi: contracte de vânzare-cumpărare, comenzi, documente de transport, note de cântar, certificate de calitate, declarații de conformitate, certificate de garanție ale produselor utilizate pentru lucrări, note de intrare-recepție și punere în funcțiune, documente de achiziție de la eventualii furnizori ai societăților menționate, precum și orice alte documente relevante pentru stabilirea realității acestor servicii, respectiv prestarea efectivă de servicii/livrarea de bunuri de către aceste firme. Pentru bunurile sus-menționate, nu s-au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală alte documente care să ateste atât realitatea achizițiilor înscrise în facturile de la SC .X. SRL, cât și proveniența licită a produselor, cum ar fi: documente de transport, note de cântar, certificate de calitate, declarații de conformitate, certificate de garanție ale produselor utilizate pentru lucrări. Astfel, având în vedere că în urma verificării la S.C. .X. S.R.L. s-a reținut că există suspiciuni asupra realității operațiunilor înscrise în facturile înregistrate în evidența contabilă a acestei societăți ce au ca emitent S.C. .X. S.R.L., S.C .X. S.R.L și S.C .X. S.R.L rezulta în consecință că și tranzacțiile ulterioare referitoare la aceste bunuri și servicii refacturate către S.C. .X. S.R.L. există suspiciuni în ceea ce privește prestarea serviciilor către aceasta de către firma înscrisă în facturi.

Urmare a celor constatate privind achizițiile de bunuri/servicii înscrise în facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. de la S.C. .X. S.R.L. pentru care aceasta societate a justificat proveniența cu facturi având ca emitenți S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. S.R.L. reiese că cele două societăți au fost interpușe în lanțul de tranzacționare și au simulat subcontractarea acestor operațiuni către societăți comerciale cu un comportament fiscal inadecvat, care nu funcționează la sediile sociale declarate, nu dispuneau de baza materială și forța de muncă necesare și prin care, au fost retrase în numerar sumele de bani încasate de la S.C. .X. S.R.L.

Astfel, nu s-a justificat cu documente legal întocmite realitatea serviciilor și proveniența licită a bunurilor înscrise în facturile de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., respectiv prestarea efectivă de servicii/livrarea de bunuri de către aceste firme.

În același sens sunt și constatările privind achizițiile de bunuri și servicii de la furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală neacceptând la deducere cheltuielile cu achizițiile de bunuri și de servicii, respectiv nu au acodat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora având în vedere că nu au fost

prezentate documente care să justifice realitatea operațiunilor existând suspiciuni asupra realității prestării serviciilor înscrise în facturile analizate.

Conform celor constatate în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei la calculul profitului impozabil și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei în temeiul art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, organele de inspecție fiscală au invocat și Decizia nr..X. a Înaltei Curți de Casație și Justiție, irevocabilă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii, astfel:

- .X.-.X. 2008 .X. lei;
- .X.-.X. 2009 .X. lei;
- .X. 2010 .X. lei ;
- .X. 2011 .X. lei;
- anul 2012 .X. lei ;
- anul 2013 .X. lei.

3. În perioada 2008 -2009, S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în contul .X. "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" suma totală de .X. lei reprezentând diferențe de curs valutar aferente obligației totale de .X. lei (contravaloarea sumei de .X. euro) către .X., înscrisă într-un număr de .X. facturi emise la data de .X./2007, incluse pe costuri în luna .X. /2007 .

În perioada .X./ 2008 - .X./ 2009 societatea a efectuat un număr de .X. plăți către .X., în sumă totală de .X. euro, ce au condus la calcularea de către societate a unor diferențe de curs valutar în suma de .X. lei acestea fiind evidențiate în contul contabil .X. la data efectuării plăților.

Aferent soldului rămas neachitat la .X./2008 în cuantum de .X. euro din valoarea totală înscrisă în facturi, societatea a calculat și evidențiat în contul contabil .X. "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" diferențe de curs valutar în suma de .X. lei între datoria evidențiată și cea reevaluată prin utilizarea cursului valutar la .X./2008.

Totodată, în data de .X./2009, societatea a efectuat înregistrarea contabilă .X. "Furnizori" = .X. "Creditori diverși" (nota contabilă nr..X./2009) în valoare de .X. lei prin care a fost stinsă datoria rămasă a societății către firma .X. în cuantum de .X. euro, născându-se astfel creanța societății către administratorul .X. pentru această sumă, aferent stingerii acestei obligații societatea a calculat și evidențiat pe costurile societății în contul contabil .X. "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" diferențe de curs valutar în cuantum de .X. lei.

Ca urmare, având în vedere că în perioada 2008 - 2009 au fost înregistrate pe costuri sume semnificative reprezentând diferențe de curs valutar în cuantum de .X. lei, generate de datoria în sumă de .X. euro către firma .X., în vederea

stabilirii starii de fapt s-a solicitat administratorului societatii prezentarea de documente justificative aferente achizitiilor de bunuri/servicii de la aceasta firma.

Astfel, a fost intocmita Nota interna nr. .X./2014, transmisa pe e-mail reprezentantului societatii la adresa .X., prin care s-a solicitat punerea la dispozitia organelor de inspectie fiscala a documenteilor necesare justificarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu achizitiile de bunuri/servicii, urmare a acestuia fiind prezentate urmatoarele documente:

- un numar de .X. facturi cu data de emitere .X./2007, avand in scris ca emitent firma .X., semnate si stampilate la rubrica unde este mentionat ca reprezentant al firmei d-na .X. – director,

- X. contracte de subantrepriza avand datele de incheiere cuprinse intre .X./2007 si .X./2007, din cuprinsul carora rezultă urmatoarele:

S.C. .X. S.R.L., beneficiar, a fost reprezentata de ing. .X. – director general", iar firma .X. avand calitatea de executant a fost reprezentata de .X. - director;

Contractele au ca obiect efectuarea de lucrari de reparatii/reabilitare strazi din Mun. .X., iar conform clauzelor contractuale aceste lucrari sunt cedate "*din contractul de antrepriza incheiat cu .X., in calitate de achizitor*" de S.C. .X. S.R.L., iar beneficiarul se obliga sa plateasca executantului pretul stabilit pentru executarea lucrarilor, finalizarea si intretinerea pe perioada executiei, care va fi mai mica de 6 luni;

La capitolul 3.B – "Executia lucrarilor propriu-zisa" se prevad ca obligatii urmatoarele:

- lucrarile trebuie derulate conform graficului general de realizare a lucrarilor si terminate la termenul stabilit (mai putin de 6 luni de la data semnarii angajamentului contractual);

- executantul va executa si intretine toate lucrarile de refacere carosabil+trotuare, va asigura forta de munca, materialele, utilajele si obiectele cu caracter provizoriu pentru executarea lucrarilor;

La capitolul 3.C – "Finalizarea lucrarilor" se prevede ca "La terminarea lucrarilor, executantul va instiinta beneficiarul ca sunt indeplinite conditiile de receptie cu scopul intocmirii procesului verbal de receptie finala.

La capitolul 4 – " Modalitati de plata" este precizat ca " factura se exprima in EUR si reprezinta echivalentul in lei conform devizelor de lucrari si situatiilor de plata aprobate. Totodata, la pct. 4.3 din contracte este prevazut "contractul nu va fi considerat finalizat decat dupa semnarea procesului-verbal de receptie finala a lucrarilor de catre comisia de receptie". Mai mult, este mentionat la acelasi punct ca "facturile vor putea fi intocmite si inaintate dupa receptia finala".

- o serie de documente intitulate "Lista de cantitati de lucrari" avand doar o semnatura si o amprenta de stampila cu denumirea firmei .X. la rubrica "Ofertant".

Din analiza efectuata de organele de inspectie fiscala asupra documentelor prezentate urmare solicitarii s-au concluzionat urmatoarele:

Deși la rubrica 3.5 din contracte se precizează obligația executantului de a asigura forța de muncă, materialele și utilajele necesare pentru executarea lucrărilor, la control nu s-au prezentat documente din care să reiasă posibilitățile tehnice de execuție a acestor lucrări de către executantul înscris în contract respectiv firma .X..

Deși contractele au ca obiect executarea de lucrări de construcții, la inspecția fiscală nu au fost prezentate alte documente referitoare la eventuala implicare în desfășurarea lucrărilor a persoanelor angajate aparținând firmei .X. (foi de prezenta, pontaje din care să rezulte evidența scriptică a persoanelor implicate în execuția lucrărilor, convenții SSM sau fișe de instruire, etc.).

Chiar dacă potrivit clauzelor contractuale, respectiv pct.3.13 și 4.3 din contracte executantul avea obligația ca la terminarea lucrărilor să instiinteze beneficiarul ca sunt îndeplinite condițiile de recepție cu scopul întocmirii procesului verbal de recepție finală, iar pct.4.3 din contracte stipulează în mod clar "contractul nu va fi considerat finalizat decât după semnarea procesului-verbal de recepție finală a lucrărilor de către comisia de recepție", respectiv "facturile vor putea fi întocmite și înaintate după recepția finală", societatea verificată nu a prezentat procesele-verbale de recepție a lucrărilor având semnatura și stampila executantului, care ar fi putut să constituie mijloace de probă în ce privește realitatea executării de către firma .X. a lucrărilor înscrise în facturi.

De asemenea, s-a constatat că situațiile prezentate ca fiind aferente lucrărilor înscrise în facturi, intitulată "Liste de cantități de lucrări", nu sunt semnate și stampilate decât la rubrica "oferant" cu denumirea firmei .X., ceea ce conduce la concluzia că aceste documente au fost întocmite anterior datei de încheiere a contractelor, constituind în fapt niste devize-ofertan astfel încât nu pot fi considerate documente justificative pentru efectuarea plății, în sensul dispozițiilor pct. 4.1 din contracte care prevede că plata facturilor se efectuează "conform devizelor de lucrări și situațiilor de plată aprobate".

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate stabili realitatea serviciilor (execuție de lucrări) înscrise în facturile având menționat ca emitent firma .X., respectiv prestarea efectivă de servicii de către această firmă și în consecință nici cheltuielile cu diferențele de curs valutar ce sunt de natură accesorie cheltuielilor cu serviciile nu sunt deductibile fiscal.

În temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit f) din Codul fiscal și ale art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de **.X. lei** pe perioada 2008 – 2009.

4. În lunile .X. și .X. 2008 societatea a înregistrat în contul .X. "Cheltuieli cu sponsorizările" suma de .X. lei, fără a se prezenta contracte de sponsorizare sau alte documente care să justifice încadrarea acestora în categoria sponsorizărilor.

Ca urmare, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor de protocol, cuantumul acestora încadrându-se în limitele de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal.

5. S-a constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu provizioanele și venituri din anularea provizioanelor, astfel:

În luna .X. /2008, societatea a constituit provizioane pentru creante detinute catre debitori diversi in cuantum de .X. lei suma ce a fost considerata de societate ca deductibila integral la calculul profitului impozabil pentru anul 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste provizioane nu se incadrează in categoria provizioanelor deductibile fiscal prevazute la art.22 din Codul fiscal, astfel incat nu a fost acceptată la deducere la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art. 21 alin.3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că societatea a anulat ulterior, în anii 2012 și 2013 provizioanele constituite, valoarea acestora fiind inclusa in categoria veniturilor impozabile, astfel incat cele constatate au generat doar stabilirea de obligatii fiscale accesorii.

În luna .X./2009 societatea a constituit provizioane pentru creante reprezentand avansuri furnizori si litigii in suma de .X. lei înregistrate pe chelutieli deductibile fiscal.

S-a constatat ca aceste provizioane nu se încadrează în categoria provizioanelor deductibile fiscal prevazute la art.22 din Codul fiscal, astfel incat potrivit prevederilor art.21 alin.3) lit.g) din acelasi act normativ, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil.

Ulterior, în anul 2011 societatea a anulat provizioanele constituite, valoarea acestora fiind inclusa in categoria veniturilor impozabile astfel incat, deficianta a condus doar la stabilirea de obligatii fiscale accesorii.

Pentru creantele neincasate de la clientii .X. si S.C. .X. S.R.L., societatea a constituit in luna .X. 2011 provizioane in suma de .X. lei, înregistrată pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Aferent acestor creante neincasate, avand in vedere ca pentru acesti clienti societatea nu detine hotărâri judecatorești prin care se atesta deschiderea procedurii de faliment, iar creanțele sunt inregistrate dupa data de .X./2004, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu provizioanele in suma de .X. lei, reprezentând 30% din valoarea creantelor neincasate, conform prevederilor art.22. alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. Diferenta de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.3) lit.g) din acelasi act normativ.

Totodata, s-a constatat că **in aceeași luna societatea a constituit provizioane pentru creanțe detinute către debitori diversi în cuantum de .X. lei** suma ce a fost considerată de societate ca deductibilă integral la calculul profitului impozabil pentru anul 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste provizioane nu se încadrează în categoria provizioanelor deductibile fiscal prevăzute la art.22 din Codul fiscal, astfel încât s-a stabilit că această sumă este nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.3) lit.g) din același act normativ.

Ulterior, în anul 2013, societatea a anulat provizioanele în suma de .X. lei constituit pentru creanța detinută la .X., valoarea acestora fiind inclusă în categoria veniturilor impozabile astfel încât cele constatate au condus doar la stabilirea de obligații fiscale accesorii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la **majorarea cuantumului veniturilor neimpozabile din anularea provizioanelor cu suma de .X. lei** pentru care nu s-a acordat drept de deducere la momentul constituirii, în temeiul prevederilor art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

6. S-a constatat că societatea a înregistrat pe costuri, în contul .X. "cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" contravaloarea unor servicii pentru care nu au fost prezentate documente legale care să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu aceste achiziții, cum sunt: ordine de deplasare, rapoarte de activitate referitoare la eventuale deplasări ale reprezentanților societății, etc., fapt ce nu a permis identificarea persoanelor care au fost beneficiare ale acestor cheltuieli, respectiv ce calitate au în cadrul societății și nici nu a putut fi determinată destinația și necesitatea efectuării acestor servicii pentru activitatea generatoare de venituri a societății, astfel:

- **în lunile .X., .X. și .X. 2008** societatea a înregistrat pe costuri, în contul .X. "cheltuieli cu alte servicii prestate de terți", contravaloarea unor "servicii cazare turistice", în baza a .X. facturilor emise de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei;

- **în lunile .X. .X. și .X. 2009**, societatea a înregistrat pe costuri, în contul .X. "Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" suma de .X. lei, în baza a .X. facturi.

- **în perioada .X. - .X. 2010**, societatea a înregistrat în contul .X. "Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" suma de .X. lei;

- **în perioada .X. - .X. 2011**, societatea a înregistrat pe costuri în contul contabil .X. "Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" suma de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile ale societății, deci sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **.X. lei**, defalcat pe ani astfel:

- 2008 - .X. lei;
- 2009 - .X. lei;
- 2010 - .X. lei;
- 2011 - .X. lei;
- 2012 - .X. lei;
- 2013 - .X. lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, pe perioada .X./2008 – .X./2014.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, s-au constatat următoarele:

1. În perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în facturi de achiziție de bunuri și servicii ce conțin date eronate și pentru care nu s-au prezentat documente care realitatea acestor achiziții așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe profit.

Astfel, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.

2. Deasemenea, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în facturi de achiziții de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice că acestea s-au efectuat în scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în cuantum de **.X. lei** au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, de la termenul scadent până la data de .X./2014.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organelor de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

subcontractor), fie nu au depus declarații fiscale de la înființare (Ex. SC .X. SRL – furnizor/prestator) etc..

Astfel, având în vedere că nu s-a demonstrat proveniența licită a achizițiilor de bunuri și realitatea acestor achiziții și a prestării serviciilor/executării lucrărilor în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii fiind stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, precum și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, în baza prevederilor art.145 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** fiind calculate accesorii în sumă de **.X. lei**.

Cu adresa nr..X./2014, anexată în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au transmis Parchetului de pe lângă Curtea de Apel .X. Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale, Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 și Procesul verbal nr..X./2014.

În drept, art.214 alin.(1) lit.a) 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 indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a carei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;[...] .

Potrivit prevederilor legale invocate, organul de soluționare a contestației poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale de plată, 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 stabilirii realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de SC .X. SRL de la furnizori/prestatori având în vedere că nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea acestor achiziții, iar societățile furnizoare/prestatoare, respectiv subcontractoare nu au depus declarații fiscale, nu dispuneau de personal și dotaări tehnice necesare realizării lucrărilor sau serviciilor contractate, fie se află în cercetări penale, fie ulterior perioadei verificate sau în interiorul perioadei verificate au fost încadrate ca “firme fantomă”, ca inactivi sau au fost radiate etc..

Urmare a verificării, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr..X./2014, Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, care împreună cu Procesul verbal nr..X./2014 au fost înaintate Parchetului de pe lângă Curtea de Apel .X..

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. .X. din .X./2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, respectiv organele de cercetare ale poliției și organele de cercetare speciale, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, cercetări ce se efectuează cu mijloace specifice și în cursul cărora anumite acte nu pot fi emise decât cu autorizarea procurorilor.

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

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X., Curtea Constituțională apreciază că *”în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că, prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Curtea de Apel .X. Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 ale cărui constatări au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

De asemenea, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală conform cărora nu s-a putut verifica realitatea și legalitatea achizițiilor având în vedere că din verificarea declarațiilor informative privind livrările și achizițiile s-au constatat neconcordanțe între livrările declarate de “subcontractori” și achizițiile declarate de furnizori/prestatori, că majoritatea “subcontractorilor” nu funcționau la sediul declarat, erau declarați inactivi, nu au depus/au depus sporadic declarații informative privind taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite și taxe etc..

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice

dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată, se reține că, Practica jurisprudențială europeană a Curții Europene a Drepturilor Omului privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile. (hotărârea Marcks c. Belgiei din 13.06.1979 și hotărârea Beian c. României din 6.12.2007).

A proceda altfel, per a contrario, ar fi însemnat să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "*penalul ține in loc civilul*", precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale privind sustragerea de la achitarea obligațiilor fiscale către bugetul de stat.

Ca urmare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate pronunța asupra fondului cauzei până la soluționarea definitivă a laturii penale tinând cont și de reținerile Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal din Decizia nr..X., pronunțată într-o speță similară, potrivit cărora în situația în care „*actul de control care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată a fost cerut ulterior de organele de urmărire penală, iar stabilirea*

bazei de impozitare și a taxelor datorate bugetului de stat depind în mod esențial de stabilirea caracterului real/fictiv al tranzacțiilor litigioase”, se justifică relația de suspendare a cauzei pe cale administrativă până la soluționarea laturii penale.

Astfel, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va face aplicarea art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.1 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele: *“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014, 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 și completările ulterioare, care precizează:

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Prin urmare, întrucât soluția ce urmează a fi pronunțată în speță depinde de cercetarea penală, în temeiul art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**

- **.X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit:**

2.a) În ceea ce privește cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu diferențele de curs valutar aferente plăților în valută efectuate către prestatorul .X. în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice executarea lucrărilor și implicit plata acestora, generatoare de astfel de cheltuieli cu diferențe de curs valutar.

Perioada verificată: 2008 – 2009.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în contul .X. "*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*" suma totală de .X. lei reprezentând diferențe de curs valutar aferente obligației totale de .X. lei (contravaloarea sumei de .X. euro) către .X., înscrisă într-un număr de .X. facturi emise la data de .X./2007, incluse pe costuri în luna .X. 2007 .

În perioada .X. 2008 - .X. 2009 societatea a efectuat un număr de .X. plăți către .X., în sumă totală de .X. euro, ce au condus la calcularea de către societate a unor diferențe de curs valutar în suma de .X. lei acestea fiind evidenciate în contul contabil .X. la data efectuării plăților.

Aferent soldului rămas neachitat la .X./2008 în cuantum de .X. euro din valoarea totală înscrisă în facturi, societatea a calculat și evidențiat în contul contabil .X. "*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*" diferențe de curs valutar în suma de .X. lei între datoria evidențiată și cea reevaluată prin utilizarea cursului valutar la .X./2008.

Totodată, în data de .X./2009, societatea a efectuat înregistrarea contabilă .X. "*Furnizori*" = .X. "*Creditori diverși*" (nota contabilă nr..X./2009) în valoare de .X. lei prin care a fost stinsă datoria rămasă a societății către firma .X. în cuantum de .X. euro, aferent stingerii acestei obligații societatea a calculat și evidențiat în contul .X. "*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*" diferențe de curs valutar în cuantum de .X. lei.

Ca urmare, în perioada 2008 - 2009 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal diferențele de curs valutar în cuantum de .X. lei.

Pentru justificarea acestor cheltuieli societatea a prezentat .X. facturi cu data de emisie .X./2007, emise de .X., .X. contracte de subantrepriza încheiate în perioada cuprinsă între .X./2007 și .X./2007 și o serie de documente intitulate

“*Lista de cantitati de lucrari*” avand doar o semnatura si o amprenta de stampila cu denumirea firmei .X. la rubrica ”*Ofertant*”.

Din contractele prezentate reiese că au ca obiect efectuarea de lucrari de reparatii/reabilitare strazi din Mun. .X., iar conform clauzelor contractuale aceste lucrari sunt cedate “*din contractul de antrepriza incheiat cu .X., in calitate de achizitor*” de S.C. .X. S.R.L., iar beneficiarul se obliga sa plateasca executantului pretul stabilit pentru executarea lucrarilor, finalizarea si intretinerea pe perioada executiei, care va fi mai mica de 6 luni.

La capitolul 3.B – “*Executia lucrarilor propriu-zisa*” se prevad ca obligatii urmatoarele:

-lucrarile trebuie derulate conform graficului general de realizare a lucrarilor si terminate la termenul stabilit (mai putin de 6 luni de la data semnarii angajamentului contractual);

-executantul va executa si intretine toate lucrarile de refacere carosabil+trotuare, va asigura forta de munca, materialele, utilajele si obiectele cu caracter provizoriu pentru executarea lucrarilor;

La capitolul 3.C – “*Finalizarea lucrarilor*” se prevede ca “*La terminarea lucrarilor, executantul va instiinta beneficiarul ca sunt indeplinite conditiile de receptie cu scopul intocmirii procesului verbal de receptie finala.*”

La capitolul 4 – “*Modalitati de plata*” este precizat ca “**factura se exprima in EUR si reprezinta echivalentul in lei conform devizelor de lucrari si situatiilor de plata aprobate.**

Totodata, la pct.4.3 din contracte se stipuleaza “*contractul nu va fi considerat finalizat decat dupa semnarea procesului-verbal de receptie finala a lucrarilor de catre comisia de receptie*”, precum și faptul că “*facturile vor putea fi intocmite si inaintate dupa receptia finala*”.

De asemenea, s-a constatat că situatiile prezentate ca fiind aferente lucrarilor inscrise in facturi, intitulate “*Liste de cantitati de lucrari*”, nu sunt semnate si stampilate decat la rubrica “ofertant” cu denumirea firmei .X., ceea ce conduce la concluzia ca aceste documente au fost intocmite anterior datei finalizarii contractelor, constituind in fapt niste devize-oferta astfel incat nu pot fi considerate documente justificative pentru efectuarea platii, in sensul dispozitiilor pet. 4.1 din contracte care prevede ca plata facturilor se efectueaza “conform devizelor de lucrari si situatiilor de plata aprobate”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă lucrărilor contractate si, în consecință, nici cheltuielile cu diferentele de curs valutar generate de aceste cheltuielil cu serviciile nu sunt deductibile fiscal.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

La pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază documente justificative conform legii.

Conform celor constatate cheltuielile cu diferențele de curs valutar sunt aferente plăților (în valută) efectuate de societate către .X. reprezentând contravaloarea lucrărilor contractate cu acest prestator, derivate *“din contractul de antrepriza încheiat cu .X., în calitate de achizitor”.*

Se reține că în vederea stabilirii deductibilității acestor cheltuieli cu diferențele de curs valutar societatea avea obligația justificării execuției acestor lucrări de subantrepriză cu documente așa cum se prevede în contractele încheiate între părți, respectiv devize de cheltuieli, situații de lucrări și procese verbale de recepție finală semnate de beneficiar, situațiile prezentate ca fiind aferente lucrărilor înscrise în facturi intitulate *“Liste de cantități de lucrări”* care sunt semnate și stampilate doar la rubrica *“ofertant”* cu denumirea firmei .X. constituind în fapt devize-oferta.

De asemenea, deși în contractele încheiate se prevede că *“La terminarea lucrărilor, executantul va instiința beneficiarul ca sunt indeplinite condițiile de recepție **cu scopul întocmirii procesului verbal de recepție finală**”*, precum și *“contractul nu va fi considerat finalizat decât după semnarea procesului-verbal de recepție finală a lucrărilor de către comisia de recepție”*, iar *“facturile vor putea fi întocmite și înaintate după recepția finală”*, organul de soluționare a contestației reține că nici la inspecția fiscală și nici pe parcursul căii administrative de atac societatea nu a prezentat procese verbale de recepție finală semnate de beneficiar.

În consecință, din cele prezentate mai sus reiese că nu se justifică faptul că facturile ce fac obiectul plăților la extern generatoare de cheltuieli cu diferențe de curs valutar ar fi fost emise după recepția finală a lucrărilor.

Astfel, în mod legal au constatat organele de inspecție fiscală că societatea nu a justificat cu documente executarea lucrărilor contractate cu .X., nefiind astfel justificate plățile în valută efectuate către acest prestator și, în consecință, nefiind justificate cu documente cheltuielile cu diferențele de curs valutar.

Din cele prezentate mai sus rezultă că prezentarea doar a contractelor, facturilor și situațiilor intitulate "Liste de cantitati de lucrari" de natura devizelor ofertă nu reprezintă documente justificative pentru executarea lucrărilor contractate și nici pentru cheltuielile cu diferențele de curs valutar generate de plata în valută a contravalorii acestor lucrări.

În temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu diferențele de curs valutar în cuantum de .X. lei.

2.b) În ceea ce privește cheltuielile cu sponsorizări în sumă de .X. lei, reîncadrate de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de societate ca fiind sponsorizări în condițiile în care nu s-au prezentat documente justificative, iar organele de inspecție fiscală le-au reîncadrat ca fiind cheltuieli de protocol care se cuprind în limita de deductibilitate prevăzută de lege, nefiind calculate obligații fiscale suplimentare în sarcina contribuabilului.

Perioada verificată:.X. și .X. 2008.

În fapt, în lunile .X. și .X. 2008 societatea a înregistrat în contul .X. "*Cheltuieli cu sponsorizările*" în sumă de .X. lei, fără să se prezinte contracte de sponsorizare sau alte documente care să justifice încadrarea acestora în această categorie.

În baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor de protocol, cuantumul acestora încadrându-se în limitele de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.(4) lit.p) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a bursei de specializare, a participării la congrese internaționale;”

Conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din același act normativ:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot să reîncadreze forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, în ceea ce privește încadrarea de către societate a sumei de .X. lei ca fiind cheltuieli cu sponsorizările organul de soluționare a contestației reține că pentru a accepta la deducere aceste cheltuieli trebuia să prezinte documente justificative, respectiv contracte de sponsorizare conform prevederilor art.1 alin.(1) și (2) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1

(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.”

Conform prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea orice sponsorizare trebuie să aibe la bază un contract de sponsorizare încheiat între părți, în formă scrisă care să precizeze obiectul, valoarea și durata sponsorizării.

Având în vedere că societatea nu a prezentat contract de sponsorizare nu se justifică înregistrarea sumei de .X. lei în categoria cheltuielilor cu sponsorizările.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea acestor cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la determinarea profitului impozabil.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au stabilit că această sumă se încadrează în limita legală de deductibilitate și nu au calculat diferențe suplimentare de impozit pe profit în sarcina societății.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2.c) Referitor la cheltuielile cu provizioanele și veniturile neimpozabile din anularea provizioanelor care nu au fost acceptate la deducere, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele în condițiile în care societatea fie a constituit provizioane, altele decât cele reglementate de lege, fie a înregistrat provizioane peste limita legală.

Perioada verificată: 2008-2013.

În fapt, în luna .X. 2008, societatea a constituit provizioane pentru creante detinute catre debitori diversi in cuantum de **.X. lei** considerata de societate ca deductibila integral la calculul profitului impozabil pentru anul 2008.

În luna .X. 2009 societatea a constituit provizioane pentru creante reprezentand avansuri furnizori și litigii in suma de **.X. lei** înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste provizioane nu se încadrează în categoria provizioanelor deductibile fiscal prevazute la art.22 din Codul fiscal astfel încât, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art. 21 alin.3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că societatea a anulat ulterior, în anii 2011, 2012 și 2013 provizioanele constituite, valoarea acestora fiind inclusă în categoria veniturilor impozabile astfel încât cele constatate au generat doar stabilirea de obligații fiscale accesorii.

De asemenea, pentru creanțele neîncasate de la clienții .X. Sector .X. și S.C. .X. S.R.L., societatea a constituit în luna .X. /2011 provizioane în suma de .X. lei, înregistrată pe cheltuieli deductibile la calculul profilului impozabil.

Aferent acestor creanțe neincasate, având în vedere că pentru acești clienți societatea nu detine hotărâni judecătorești prin care se atestă deschiderea procedurii de faliment, iar creanțele sunt înregistrate după data de .X./2004, nu s-au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu provizioanele în suma de .X. lei, reprezentând 30% din valoarea creanțelor neincasate, conform prevederilor art.22. alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. **Diferența de .X. lei reprezintă cheltuielile nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.3) lit.g) din același act normativ.**

Totodată, s-a constatat că în aceeași lună (.X. 2011) societatea a constituit provizioane pentru creanțe deținute către debitori diversi în cuantum de .X. lei suma ce a fost considerată de societate ca deductibilă integral la calculul profitului impozabil pentru anul 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste provizioane nu se încadrează în categoria provizioanelor deductibile fiscal prevăzute la art.22 din Codul fiscal, astfel încât s-a stabilit că această sumă este nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.3) lit.g) din același act normativ.

Ulterior, în anul 2013, societatea a anulat provizioanele în suma de .X. lei constituite pentru creanța deținută la .X., valoarea acestora fiind inclusă în categoria veniturilor impozabile astfel încât cele constatate au condus doar la stabilirea de obligații fiscale accesorii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la **majorarea cuantumului veniturilor neimpozabile din anularea provizioanelor cu suma de .X. lei** pentru care nu s-a acordat drept de deducere la momentul constituirii, în temeiul prevederilor art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”

Conform prevederilor art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de .X./2004 , 25% începând cu data de .X./2005, 30% începând cu data de .X./2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de .X./2004 ;***
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;***
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;***
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;***
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului; »***

Conform pct.53 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după .X./2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art.22 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art.22 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici pot constitui provizioane conform prevederilor legale invocate, astfel pot constitui provizioane pentru clienți neîncasați în procent de 20% începând cu data de .X./2004 , 25% începând cu data de .X./2005, 30% începând cu data de .X./2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile, respectiv să fie

înregistrate după data de .X./2004 , nu au fost încasate între-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului și au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli, iar în cazul creanțelor în valută provizioanele sunt deductibile la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile la data evaluării acestora.

De asemenea, conform prevederilor art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că veniturile din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducerea reprezintă venituri neimpozabile.

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele pentru creanțe neîncasate de la clienții .X. și SC .X. SRL stabilite ca nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei se reține că prin contestație nu sunt prezentate argumente sau documente de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susținând doar că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că acestea nu se încadrează în categoria provizioanelor deductibile fiscal.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu provizioanele pentru suma de .X. lei reprezentând, 30% din valoarea creanțelor neîncasate în conformitate cu prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, numai diferența de .X. lei fiind stabilită ca nedeductibilă fiscal.

Aceleași argumente sunt prezentate și pentru cheltuielile cu provizioanele pentru creanțe reprezentând avansuri furnizori și litigii în sumă de .X. lei constituite în luna .X./2009 care nu se încadrează în categoria provizioanelor deductibile fiscal prevăzute la art.22 din Codul fiscal astfel încât, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

În ce privește cheltuielile cu provizioanele constituite în luna .X./2008 în sumă de .X. lei și în luna .X. /2011 în sumă de .X. lei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste provizioane nu se încadrează în categoria provizioanelor deductibile fiscal prevazute la art.22 din Codul fiscal, astfel încât nu a fost acceptată la deducere la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art. 21 alin.3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă prin contestație nu se aduc argumente.

Referitor la veniturile neimpozabile în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscale în temeiul prevederilor art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea au fost stabilite în mod legal de către organele de inspecție fiscală, în sensul prevederilor legale în vigoare în perioada verificată conform cărora reprezintă venituri neimpozabile **“veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere”.**

Având în vedere că prin contestație nu se aduc argumente bazate de temei de drept sau pe documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele constatate ca nedeductibile și veniturilor neimpozabile din anularea provizioanelor care nu au fost acceptate la deducere.

2.d) Referitor la cheltuielile cu servicii prestate de terți în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de terți în condițiile în care nu a prezentat documente care justifice efectuarea acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: 2008-2011.

În fapt, societatea a înregistrat pe costuri, în contul .X. “cheltuieli cu alte servicii prestate de terți” contravaloarea unor servicii pentru care nu au fost prezentate documente legale care să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu aceste achiziții, cum sunt: ordine de deplasare, rapoarte de activitate referitoare la eventuale deplasări ale reprezentanților societății, etc., fapt ce nu a permis identificarea persoanelor care au fost beneficiare ale acestor cheltuieli, respectiv

ce calitate au în cadrul societății și nici nu a putut fi determinată destinația și necesitatea efectuării acestor servicii pentru activitatea generatoare de venituri a societății, astfel:

- **în lunile .X., .X. și .X. 2008** societatea a înregistrat pe costuri, în contul .X. "cheltuieli cu alte servicii prestate de terți", contravaloarea unor "servicii cazare turistice", în baza a .X. facturi emise de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei;

- **în lunile .X. .X. și .X. 2009**, societatea a înregistrat pe costuri, în contul .X. "Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" suma de .X. lei, în baza a .X. facturi.

- **în perioada .X.-.X. 2010**, societatea a înregistrat în contul .X. "Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" suma de .X. lei;

- **în perioada .X.-.X. 2011**, societatea a înregistrat pe costuri în contul contabil .X. "Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți" suma de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile ale societății, deci sunt nedeductibile fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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."

Conform prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea unor servicii facturate de terți pentru care nu s-au prezentat ordine de deplasare, rapoarte de activitate referitoare la eventuale deplasări ale reprezentanților în interesul societății etc., ceea ce nu a permis identificarea persoanelor care au fost beneficiare ale acestor cheltuieli, calitatea persoanelor în cadrul societății, scopul deplasării, necesitatea efectuării acestor servicii etc..

Din anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală "*Situația privind documentele pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere (neaferele veniturilor impozabile/operațiuni taxabile)*" reiese că facturile în baza cărora au fost înregistrate cheltuieli cu servicii prestate de terți au fost emise de .X., .X., .X., SC .X. SRL, .X., .X., .X. SA, respectiv hoteluri, restaurante, agenții de turism și societăți de transport aerian.

Ca urmare, astfel de servicii prestate de terți trebuie justificate cu documente în vederea stabilirii dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu ordine de deplasare, contracte de muncă/mandat, deconturi de cheltuieli etc..

Prin contestație nu se aduc argumente pentru cheltuielile cu astfel de servicii aferente anului 2008 și anului 2011.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile prestate de terți pe anul 2009 societatea susține că a prezentat documente justificative *“fapt ce nu a fost luat în considerare”*, iar pentru cheltuielile aferente anului 2010 argumentează că a prezentat documentele justificative pentru deductibilitatea acestor cheltuieli, fără să precizeze în contestație documentele prezentate organelor de inspecție fiscală și neluate în considerare, fapt pentru care organul de soluționare a contestației nu poate reține argumentele contestatarii.

De reținut este faptul că, potrivit prevederilor pct.3.2 OPANAF nr.2906/2014 din privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“3.2. **Dosarul contestației va cuprinde:** contestația în original, ce trebuie să poarte semnătura persoanei îndreptățite și amprenta ștampilei, în cazul contestatorului persoană juridică, precum și o copie de pe actul de identitate în cazul contestatorului persoană fizică, împuternicirea avocațială în original sau în copie legalizată, după caz, actul prin care se desemnează administratorul special/administratorul judiciar/lichidatorul, actul administrativ fiscal atacat, în copie, precum și anexele acestuia, dovada comunicării actului administrativ fiscal atacat din care să reiasă data la care acesta a fost comunicat, copii ale documentelor ce au legătură cu cauza supusă soluționării, **documentele depuse de contestator și sesizarea penală în copie, dacă este cazul.**”* societatea avea posibilitatea să depună aceste documente la dosarul contestației.

În consecință, având în vedere că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept, reține că afirmațiile societății nesusținute cu documente doveditoare nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de terți care nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele prezentate la cap. III pct. 2 lit. a-d) din prezenta decizie, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în cuantum de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar în cuantum de **.X. lei** pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, ca o consecință, în baza principiului de drept conform căruia accesoriile urmează soarta principalului, se va respinge contestația și pentru aceste accesorii.

3. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de terți în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care justifice efectuarea acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: 2008-2011.

În fapt, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în facturi de achiziții de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice că acestea s-au efectuat în scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii.

În drept, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Așa cum s-a analizat la cap.III pct.2.d) din prezenta decizie, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de terți prestatori, respectiv hoteluri, restaurante, agenții de turism și societăți de transport aerian, fără să prezinte documente din care să rezulte că astfel de cheltuieli au fost efectuate în scopul activității economice a contestatarei, respectiv contracte de muncă/mandat din care să rezulte calitatea persoanelor în cadrul societății

(salariat, director etc) ordine de deplasare și deconturi de cheltuieli în vederea stabilirii dacă deplasarea s-a efectuat în scopul desfășurării activității (întâlniri cu clienții, încherierarea de contracte, conferințe etc..

În consecință, societatea nu a justificat cu documente achiziția unor astfel de servicii ca fiind în scopul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu serviciile prestate de terți.**

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, ca o consecință, în baza principiului de drept conform căruia accesoriile urmează soarta principalului, se va respinge contestația și pentru aceste accesorii.

4. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția de măsuri se referă la înregistrarea de către SC .X. SRL în evidența contabilă a deficiențelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014.

În fapt, prin Dispoziția nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-au dispus măsuri privind depunerea de declarații rectificative cod .X. pe perioada .X./2010 – .X./2013 și de rectificare a declarațiilor informative .X. depuse în perioada sem. .X./2008 – .X./2013.

Prin contestație, societatea solicită revocarea Dispoziției nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pe considerentul că, în ce privește măsura de depunere a declarației rectificative nu poate depune rectificativă întrucât a efectuat achizițiile de materiale de la partenerul extern, iar în ce privește partenerul extern din .X. nu a efectuat achiziții de la acesta și deci, nu poate declara ceva ce nu a achiziționat.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.a) și c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și structurile regionale cu atribuții în soluționarea contestațiilor au competența de soluționare numai pentru contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina SC S.X. SRL

prin Dispoziția nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nu se referă la stabilirea măsurii de diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“ 5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.[...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.209 alin.2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.209 alin.1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsurile stabilite în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția nr..X./2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează stabilirea de obligații fiscale, ci măsura privind înregistrarea în evidența contabilă a societății a deficiențelor constatate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) și art. 216 alin. 1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 10.1 și pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit:
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - dobanzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Constatarea necompetenței Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și transmiterea contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., spre competență soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL