



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector .X., București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR. 479/2012**  
privind solutionarea contestatiei formulate de  
**SC .X. SA**

din .X. înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.907045/04.07.2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală I – Contribuabili Mijlocii, prin adresa nr..X./28.06.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/04.07.2012 cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., bd. X nr.X, et.X, ap.X sector X, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/2008, prin avocat X - X SCPA cu sediul in .X., str. X X nr.X, sector X, conform imputernicirii avocaticale seria B, nr..X./2012, aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia este formulata împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală in suma totala de .X. lei reprezentand TVA, impozit pe profit si accesorii aferente, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală I – Contribuabili Mijlocii, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./07.05.2012.

**SC .X. SA** contestă partial Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** accesorii aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **09.05.2012** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, 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, fiind înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. la data de **07.06.2012**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Generale, aplicată pe originalul contestației.

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 legal să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA** din .X., denumita în continuare **.X..**

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală – Serviciul de inspecție fiscală I – Contribuabili Mijlocii, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./07.05.2012, societatea susține următoarele:***

**- motive de ordin procedural**

1. deficiente procedurale grave care au dus la încălcarea unor drepturi fundamentale ale contribuabilului pe perioada inspecției fiscale (lipsa de comunicare pe toată perioada anterioară discuției finale, refuzul luării în considerare a unor documente ulterioare perioadei supuse inspecției, care ofereau explicații fundamentale asupra operațiunilor inspectate);
2. depășirea competențelor în efectuarea inspecției fiscale prin implicarea organelor de control în aprecieri calitative asupra documentelor tehnice (schite, proiecte, planuri de arhitectură, etc), precum și prin aprecieri asupra formei unor acte juridice (ex. aprecierea unui contract prin raportare la numărul de pagini) ;
3. ignorarea unor aspecte de fapt esențiale pentru formarea unei concluzii corecte asupra operațiunilor analizate (ex.refuzul luării în calcul a unor documente și informații puse la dispoziție între momentul discuției finale și cel al emiterii deciziei de impunere) ;
4. neefectuarea de controale încrucisate și nesolicitarea de informații de la autoritățile fiscale din alte state membre, în condițiile în care organele fiscale au sesizat neconcordanțe în situația de fapt ;

5. manifestarea unui comportament subiectiv, partinitor al organelor de inspectie cu privire la operatiunile supuse inspectiei (ex. prin preluarea unor aprecieri din procesul verbal de control intocmit de aceeasi inspectoare la partenerul nostru contractual, unde a fost savarsita o grava eroare in aplicarea legislatiei fiscale);

**- motive de fond**

6. organele de inspectie in mod eronat au considerat ca o factura proforma atrage consecinte fiscale prin insasi emiterea sa (precum obligatia furnizorului de a colecta TVA si de a inregistra venit impozabil, respectiv dreptul beneficiarului de a deduce TVA), in conditiile in care serviciile nu au fost prestate (receptionate) si respectiva factura proforma nu reprezinta un document prin care se solicita plata unui avans ;
7. interpretarea si aplicarea eronata a legii fiscale in ceea ce priveste stabilirea momentului exigibilitatii TVA pentru prestarile de servicii ci decontarea succesiva,
8. refuzul nejustificat de a lua in considerare diminuarea pretului serviciilor stabilit initial prin contracte, in conditiile in care exista acte aditionale incheiate in mod legal intre parti (ex. ca urmare a reducerii obiectului contractului sau ca urmare a neexecutarii unor servicii),
9. ignorarea nemotivata de catre organele de inspectie fiscala a unor acte juridice (acte aditionale) incheiate intre partile neafiliate, acte care modificau pretul contractual stabilit initial ;
10. aplicarea arbitrara a regulilor privind deductibilitatea cheltuielilor si a TVA, in functie de considerentele pur formale si nesemnificative (ex. neprecizarea in contract a locatiei unui obiectiv, atata timp cat din documentatia tehnica justificativa rezulta cu prisosinta aceasta locatie) ;
11. incalcarea dispozitiilor legale referitoare la momentul inregistrarii in contabilitate a veniturilor din prestarile de servicii ce se deconteaza pe baza de situatii de lucrari ;
12. precizarea nea .X.rata si prejudiciatoare din Decizia de impunere a neinregistrarii veniturilor in contabilitate, in conditiile in care din RIF reiese expres ca acestea au fost inregistrate in contabilitate, dar la un moment ulterior in timp celui pe care organele fiscale il considera corect (motiv pentru care a si generat dispozitia de masuri, de stornare a veniturilor inregistrate in anii ulteriori si repunerea lor in anul 2008).

**A. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat intre SC .X. SA (.X.) si .X.GMBH (.X.)**

.X. si .X. au incheiat in data de 08.09.2008 Contractul de parteneriat si servicii prin care .X. s-a obligat la prestarea urmatoarelor servicii :

- asistenta in relationarea cu autoritatile romane ;
- servicii de executie a Proiectelor .X. compuse din doua Proiecte Tehnice ;
- verificarea/dubla expertizare formala a proiectului de catre un birou de arhitectura ;
- consultanta tactica si strategica la implementarea proiectului ;
- consultare permanenta cu alti operatori economici desemnati de beneficiari.

Serviciile au fost contractate ca urmare a incheierii de catre .X. a doua contracte de prestari servicii cu Ministerul Sanatatii din Romania, in vederea realizarii proiectelor tehnice pentru Proiect .X. Spital Judetean de Urgenta si pentru Proiect X Spital regional de Urgenta. .X. nu a cunoscut termenii contractuali agreati de .X. cu Ministerul Sanatatii.

Contestatarul precizeaza urmatoarele :

- conform art.4 alin.3 din contractul de parteneriat se preconiza livrarea proiectului .X. catre Ministerul Sanatatii Publice din Romania (.X.) in 3 etape, facturarea urmand a fi efectuata tot in 3 etape,

- conform art.11 din contractul de parteneriat, .X. urma a obtine din partea Ministerului Sanatatii receptia Proiectelor .X. in totalitatea lor « prin proces verbal scris intocmit in comisia de verificare si receptie a proiectului, numita de .X. (Minister). In functie de aceasta se va realiza si receptia si plata serviciilor care fac obiectul prezentului Contract de catre Beneficiar (.X.) catre .X. ». .X. nu a facut parte din comisia de receptie prezenta la Ministerul Sanatatii si nici nu i-au fost transmise vreodata aceste procese verbale de receptie.

.X. a prestat cu personal propriu si subcontractat serviciile prevazute in contract, mai putin serviciile constand in verificarea si implementarea standardelor UE pentru echipamente medicale, aceste servicii fiind realizate de X, X (.X.) pentru un onorariu de .X. euro.

.X. a emis in scop informativ catre .X. factura proforma nr..X./31.12.2008, in vederea bugetarii cheltuielilor totale de catre .X., in contextul in care « *serviciile sale, desi prestate, nu fusesera inca receptionate de .X. ».*

Contestatarul arata ca aceste documente interimare, facturi proforme, sunt des utilizate in domeniile de activitate in care serviciile se deconteaza pe baza de situatii de lucrari.

Mai mult, aceasta factura proforma nu a reprezentat un act singular in activitatea .X., dar numai aceasta factura proforma a fost mentionata si retinuta de inspectorii fiscali.

.X. mentioneaza ca in absenta unei receptii partiale sau finale in cursul anului 2009 au avut loc X plati, astfel :

- .X. lei in data de 23.01.2009 pentru care a fost emisa factura .X. .X./03.02.2009 ;

- .X. lei din data de 02.02.2009 pentru care a fost emisa factura .X. /03.02.2009;
- .X. lei din data de 14.07.2009 pentru care a fost emisa factura .X. /28.07.2009.

« .X. a emis cele X facturi la cateva zile distanta de momentul incasarii sumelor de la .X. ».

.X., la data de 21.04.2011 a transmis o scrisoare .X., prin care :

-confirma receptia serviciilor,  
-face un sumar al negocierilor, in ceea ce priveste platile si sumele ramase de plata, astfel :

- pretul total al contractului de parteneriat este de .X. lei ;
- sumele achitate de .X. pana la 21.04.2011 (inclusiv altor subcontractori – a se vedea .X.): .X. lei;
- obligatia .X. de a emite un credit-note pentru suma de .X. lei;
- suma restanta de plata .X.: .X. lei;
- obligatia .X. de a achita integral suma de .X. lei pana la sfarsitul lunii mai 2011.

In urma scrisorii .X., .X. a emis factura nr..X./21.04.2011 pentru suma de .X. lei, factura achitata de .X. partial, respectiv suma de .X. lei, la data de 28.04.2011. .X. a colectat si achitat la bugetul de stat TVA-ul aferent acestei facturi emise si inca neincasata integral.

### **Rationamentul organelor de inspectie fiscala – consecinte fiscale :**

1. intrucat art.11 din Contractul de parteneriat incheiat intre .X. si .X. mentioneaza ca in functie de *receptia proiectelor de catre Minister se va realiza si receptia si plata serviciilor care fac obiectul prezentului Contract de catre Beneficiar (.X.) catre .X.*, .X. avea obligatia de a efectua receptia serviciilor si de a le inregistra in contabilitate in anul 2008 (pg.9 RIF) ;

2. intrucat *factura proforma nr.0.X./31.12.2008 emisa de .X. contine toate datele obligatorii ale unei facturi si din acest punct de vedere are doar putine elemente de diferentiere fata de facturile fiscale emise*, .X. avea obligatia inregistrarii in contabilitate, la data de 31.12.2008, a venitului si a TVA din aceasta factura proforma,

3. fara nici o discutie asupra acestui aspect, organele de inspectie au ignorat diminuarea pretului contractului (si implicit a bazei de impunere) *pentru urmatoarele sume :*

- .X. euro, ca urmare a restrangerii sferei serviciilor prestate de .X.. Suma de .X. euro (echivalentul a .X. lei) a fost achitata de .X. catre .X., ca urmare a efectuarii de catre acesta din urma a unor servicii ce ar fi trebui efectuate de .X.;
- .X. lei, diminuare de pret (rabat) datorata deficientelor .X. in prestarea serviciilor catre .X..

## **Critici aduse rationamentului si concluziilor inspectiei fiscale**

### ***In ceea ce priveste receptia serviciilor, contestatoarea sustine ca :***

- organele de inspectie fiscala confunda notiunea de receptie a unor servicii cu notiunea de efectuare a serviciilor

Societatea susține că serviciile au fost efectuate in cursul anului 2008 iar receptia lor de catre .X. s-a facut in 2009 si 2011.

*« Or, atat din perspectiva TVA, cat si a impozitului pe profit, pentru serviciile care se deconteaza pe baza de situatii de lucrari este importanta receptia acestora. »*

Societatea susține că din perspectiva contabila si fiscala, serviciile nu se considera efectuate decat la data receptiei lor, conform pct.259 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si art.134<sup>1</sup> alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În argumentarea constatărilor, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.19 alin.1 și alin.2 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că societatea și-ar fi luat angajamentul de a nu desfășura activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație, fapt asimilat de organele de inspecție fiscală ca având natura unor prestări de servicii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală fac confuzie intre efectuarea serviciilor si receptia acestora, motiv pentru care exista o inraurire covarsitoare referitoare la concluzia organelor de inspectie fiscala privind determinarea momentului exigibilitatii TVA si a momentului inregistrarii veniturilor in contabilitate.

- organele de inspectie fiscala confunda receptia serviciilor efectuata de Ministerul Sanatatii catre .X. cu receptia efectuata de .X. catre .X.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu fac distincție intre cele doua raporturi contractuale: cel dintre .X. si Minister si cel dintre .X. si .X.. Aceste contracte au in comun doar obiectul contractului, .X. si .X. negociind propriile termene de executie, modalitatile de receptie, de plata, etc.

De asemenea, arată că serviciile prestate de .X. (prin subcontractori, inclusiv .X.) au fost receptionate de Minister, drept pentru care nu se atrage decat o prezumție relativa in favoarea .X. conform careia aceasta si-a executat la randul sau serviciile. Mai mult, *“receptia efectuata de Minister catre .X. nu este degrevata pentru .X. si nu da dreptul la plata serviciilor acesteia, la fel cum plata serviciilor efectuata de Minister catre .X. nu determina plata automata din partea .X...”*.

- organele de inspectie fiscala reproposeaza .X. neindeplinirea unei obligatii care nu ii este imputabila, respectiv aceea de a-si receptiona propriile servicii

Societatea susține că organele de inspecție fiscală « *inventeaza o receptie a serviciilor care intre parti nu a avut loc la momentul la care s-au obligat prin contract* ».

Mai mult, art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare citat de catre organele de inspectie fiscala nu poate constitui temei in drept pentru constituirea unei realitati paralele, in care o receptie care nu a avut loc sa fie considerata efectuata.

Societatea arata ca « *obligatiile asumate de .X. prin contract precum si cele de receptie si de plata erau in interesul .X., dar nerespectarea lor la timp nu ii poate fi imputabila si in consecinta .X. nu poate fi sanctionata fiscal pentru acest fapt* ».

- organele de inspectie fiscala interpreteaza sensul termenilor contractuali contrar vointei partilor

Conform art.11 din Contractul de parteneriat, receptia de catre .X. a serviciilor prestate de catre .X. se face in functie de receptia efectuata de Minister catre .X., si nu in mod automat, implicit.

Astfel, receptia efectuata de Minister nu echivaleaza si nici nu poate inlocui receptia pe care .X. trebuia sa o faca serviciilor prestate de .X.. In conditiile in care .X. avea mai multi subcontractori se impunea o receptie separata pe fiecare pachet de servicii.

### ***In ceea ce priveste implicatiile fiscale ale emiterii unei facturi proforma***

Factura proforma nr..X./31.12.2008 a fost emisa in scop informativ, in vederea bugetarii in anul 2009 de catre .X. a cheltuielilor.

Aceasta factura proforma a fost asimilata unei facturi fiscale de catre organele de inspectie fiscala, invocand urmatoarele :

- .X. a dedus TVA in baza acestei facturi,
- Opinia .X. (.X.) conform careia factura proforma continea toate elementele obligatorii ale unei facturi (pg.7 RIF),
- Factura proforma este identica ca forma, continut si informatii cu celelalte facturi pe care le-a emis .X..

• faptul ca .X. a dedus TVA in baza facturii proforma nu poate constitui un motiv suficient pentru a solicita colectarea de TVA pe factura proforma

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala si-au dat acordul asupra corectitudinii deducerii de TVA efectuata de .X. prin procesul verbal de control incrucisat, iar .X. a dedus incorect TVA inscrisa pe factura proforma, incalcanad dispozitiile art.145 si art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, .X. nu avea cunostinta de inregistrarile contabile efectuate de .X. privind factura proforma si ca .X. i-a receptionat serviciile prestate in anul 2008. Or, .X. insasi nu a considerat ca i-ar fi receptionat serviciile lui .X., din

moment ce timp de 2 ani de zile au fost purtate negocieri si s-au incheiat acte juridice care sa duca la receptia acestora (cu diminuarea pretului initial, datorita unor deficiente de calitate).

- opinia .X. nu poate fi invocata ca temei de drept de catre organele fiscale

« Este interesant si unic in acelasi timp cum opinia unui consultant privat constituie temei in drept pentru autoritatea fiscala ».

- la momentul deducerii TVA-ului de catre .X., acesta nu era exigibil  
Societatea mentioneaza ca in cazul .X. nu sunt intrunite doua dintre conditii, respectiv: factura proforma nu are valoarea unei facturi fiscale (de avans sau integrala) si in absenta receptiei serviciilor, TVA-ul nu era exigibil.

- lipsa de obiectivitate a echipei de inspectie fiscala  
Societatea arata ca daca echipa de inspectie fiscala care a efectuat controlul incrucisat la .X. si care si-a data acordul asupra deducerii de TVA, cu siguranta ca rezultatul in cazul .X. ar fi fost diferit, intrucat concluziile inspectiei fiscale efectuate la un beneficiar de servicii nu sunt opozabile si nu pot influenta concluziile inspectiei fiscale efectuate la furnizorul de servicii.

Mai mult, contestatoarea sustine ca trebuie observat cum comportamentul fiscal al partenerului contractual .X. devine litera de lege pentru .X. « [...] precizam ca factura nr..X./31.12.2008 [...] a fost singura factura inregistrata in jurnalele de cumparari ale .X. (fosta .X.) [...] ».

- factura proforma nu este identica ca forma, continut si informatii cu celelalte facturi pe care le-a emis .X.

Intre facturile proforme si cele fiscale sunt diferite de forma, respectiv: titulatura, mentiunea intocmirii facturilor fiscale in trei exemplare precum si plaja diferita de numere alocate.

Astfel, factura proforma avea nr. 0.X./31.12.2008 iar ultima factura fiscala emisa in anul 2008 avea nr..X. 009.

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu fac precizari despre doua aspecte esentiale care ar interveni in cazul in care factura proforma 0.X./31.12.2008 ar fi asimilata unei facturi fiscale :

- faptul ca sumele facturate (prin proforma si prin cele patru facturi fiscale ulterioare) s-ar dubla. Mai mult, in dispozitia de masuri nr..X./10.08.2011 intocmita in urma finalizarii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala dispun stornarea veniturilor in contabilitate, fara a vorbi insa despre stornarea facturilor fiscale si despre un eventual temei de drept,

- motivul pentru care .X. nu a refuzat la primire cele patru facturi fiscale emise de .X. in 2009, respectiv in 2011 (.X. inregistrand astfel un TVA deductibil dublu).

- tratament inconsecvent aplicat de organele fiscale tuturor facturilor proforma emise de .X.

Societatea arata ca singura factura proforma care a atras consecinte fiscale a fost cea emisa catre .X..



***In ceea ce priveste reducerea bazei de impozitare ca urmare a diminuarii pretului serviciilor***, contestatoarea sustine ca in timpul inspectiei fiscale a prezentat informatii si documente, conform carora :

- sfera serviciilor contractate initial cu .X. a fost restransa, ca urmare a incapacitatii .X. de a presta serviciile de verificare si implementare a standardelor UE pentru echipamente medicale, servicii pe care .X. le-a contractat de la .X. ;
- pretul serviciilor a fost diminuat la data de 21.04.2011 cu suma de .X. lei, urmare a negocierilor intre parti cu privire la promptitudinea, calitatea si implicit receptia serviciilor prestate de .X..

Societatea mentioneaza ca aceste acte nu au fost luate in considerare de catre organele de inspectie fiscale, invocand in sustinere art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- abuzul de drept al inspectorilor fiscali in aplicarea art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol "pe care l-au considerat scutul tuturor nevoilor lor de recalificare si de ignorare a unor aspecte de fapt"

- ajustarea bazei de impunere prin restrangerea sferei serviciilor contractate cu .X. si a pretului contractual cu .X. euro, datorita angajarii de catre .X. a .X..

Pentru serviciile suplimentare, de verificare si implementare a standardelor UE pentru echipamente medicale, intre .X. si .X. a fost incheiat documentul intitulat .X., prin care a fost stabilit un onorariu de .X. euro. Astfel, .X. a fost contractat de catre .X. si nu de catre .X., aspect pe care organele de inspectie fiscala au refuzat sa le ia in considerare.

Contestatoarea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat niciun control incrucisat la .X. pentru a putea verifica aceste aspecte si nici nu au fost solicitate informatii de la autoritatile fiscale din Austria.

In acest sens, .X. a solicitat transmiterea de catre .X. a documentelor care sa dovedeasca contractarea directa a .X., documente care au fost prezentate organelor de inspectie fiscala :

- scrisoarea transmisa de catre .X. din data de 19.01.2009 prin care se stipuleaza ca .X. a prestat aceste servicii ca si subcontractor al .X. ;
- « *Addendum to the Memorandum Agreement* » incheiat intre .X. si .X. la data de 09.09.2008, prin care sunt stabilite conditiile in care .X. presteaza servicii catre .X. in executarea proiectului privind spitalele de urgenta si universitare judetene ;
- documentul intitulat « .X. » emis de .X. catre .X. din data de 31.12.2008, pentru serviciile suplimentare constand in verificare si implementare a standardelor UE pentru echipamente medicale ;
- e-mailul transmis de reprezentantul .X. (Dr. .X.) la data de 22.12.2011, prin care se confirma disponibilitatea .X. de a semna un act aditional la contractul

initial, prin care sa se prevada diminuarea pretului serviciilor. Din acest e-mail rezulta faptul ca « .X. a avut initiativa incheierii actului aditional, prin transmiterea cu doua saptamani inaintea datei e-mailului a unui draft de act aditional, discutat si agreat cu .X. ».

Aceste discutii au fost centralizate in actul aditional din data de 24.05.2012, despre care societatea mentioneaza ca « *actul aditional din 24.05.2012 nu instituie drepturi sau obligatii noi, ci reia si explicita modificarile termenilor contractuali de parteneriat, intervenite de-a lungul timpului si care au fost concretizate sau acte juridice ai caror termeni erau aproximativi (ex. redistribuirea sumelor) sau insuficienti (ex. emiterea unui credit-note, fara a mentiona motivul acestei emiteri )* ».

- diminuarea pretului serviciilor cu suma de .X. lei, ca urmare a negocierilor intre parti cu privire la promptitudinea, calitatea si implicit receptia serviciilor prestate de .X.

La data de 21.04.2011 intre parti s-a agreat reducerea pretului contractului cu suma de .X. lei. Astfel, documentul semnat intre parti prevede emiterea de catre .X. a unui credit-note pentru suma de .X. lei, conform dispozitiilor art.138 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. si .X. la data de 24.05.2012 au semnat un act aditional la Contractul de parteneriat, prin care au reluat si centralizat toate modificarile agreate de-a lungul timpului prin documentele mentionate anterior (anexa nr.8).

Societatea arata ca reducerea acordata se inscrie perfect in notiunea de rabat, asa cum este reglementata de pct.51 din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

- « redistribuirea sumelor » stabilita de .X. si .X. prin Acordul din data de 02.03.2010 nu a fost pusa niciodata in executare

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au sanctionat societatea pentru exprimarea deficitara « *societatea prin administratorul sau .X. Adina a dispus redistribuirea urmatoarelor sume ce i se cuveneau societatii .X....* », fara insa a face niciun comentariu asupra semnificatiei termenului de redistribuire.

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au atribuit nicio valoare juridica acestui termen, dar au putut stabili tratamentul fiscal corespunzator.

Acordul de 02.03.2010 nu si-a produs niciodata efecte, intrucat .X. nu a facut niciodata plati catre persoane juridice mentionate in Acord, respectiv catre .X. si X Ltd (X) si nici nu a incheiat vreodata contracte de prestari servicii cu acestea, acest fapt fiind confirmat de .X. si .X. prin Actul aditional din data de 24.05.2012.

## **B. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat cu S.C. .X. S.R.L**

Intre .X. si SC .X. SRL, in calitate de furnizor de servicii au fost incheiate doua contracte:

1. contractul nr..X./2009 avand ca obiect elaborarea documentatiei privind masuratori si relevee a spatiilor aferente investitiei « Servicii de proiectare : amenajare peisagistica .X. », in baza caruia SC .X. SRL a emis factura nr. .X./07.12.2009 in valoare de .X. lei, si
2. contractul nr..X./02.11.2009 avand ca obiect elaborarea documentatiei de completare proiect pentru « Spitalul Oncologic .X. » in baza caruia a fost emisa factura nr.A.X./04.12.2009 in valoare de .X. lei.

Urmarea anularii de catre municipalitate a proiectului de investitie la Spitalul .X. si, respectiv, ca urmare a modificarii temei de proiectare la investitia .X., intre .X. si .X. au fost incheiate acte aditionale la contractele nr..X./2009 si nr..X./2009, astfel :

- se modifica (prin restrangerea sferei) serviciile aferente investitiei « .X. » din contractul nr..X./2009,
- se anuleaza integral serviciile contractate aferente proiectului « Spitalul Oncologic .X. » din contractul nr.X/2009.

Societatea mentioneaza ca in conformitate cu art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, SC .X. SRL a emis pentru serviciile anulate: factura .X./29.11.2010 in valoare de -.X. lei si factura .X./25.11.2010 in valoare de -.X. lei.

Astfel, singurele facturi pentru care s-a mentinut contractul si pentru care nu s-au emis facturi de storno au fost cele de proiectare si amenajare peisagistica .X. in valoare de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au aplicat in mod eronat sanctiunea nedeductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit, respectiv a sumei de .X. lei reprezentand TVA deductibila, invocand nerealitatea prestarii serviciilor, in conditiile in care societatea insasi ajustase baza impozabila prin emiterea facturilor storno. Mai mult, "*organele de inspectie fiscala confunda cazurile de nedeductibilitate cu cele ale ajustarii bazei de impozitare, ca urmare a anularii totale sau partiale a unui contract*", cu toate ca in timpul inspectiei fiscale au fost prezentate organelor de inspectie fiscala documente justificative, respectiv procesul verbal de receptie din data de 26.11.2009 si documentatia depusa la licitatie.

Contestatarul concluzioneaza ca :

-serviciile inregistrate in luna decembrie 2009 in baza celor doua facturi emise de SC .X. SRL nu sunt justificate ca fiind prestate in totalitate, intrucat prin contract s-a renuntat partial la prestarea acestora si, prin intermediul facturilor de storno, a fost ajustata in mod corespunzator in favoarea bugetului de stat baza de impunere a impozitului pe profit si a TVA;

-nu poate fi vorba de o necorelare in timp a momentului emiterii procesului verbal de receptie a serviciilor prestate de SC .X. SRL catre .X. si

momentul primirii documentatiei pentru participarea .X. la licitatie organizata de municipalitate, intrucat este firesc ca data depunerii documentatiei pentru participarea la licitatie sa fie ulterioara datei elaborarii acestei documentatii;

-cheltuielile in suma de .X. lei si TVA-ul aferent in suma de .X. lei indeplinesc conditia de deductibilitate, respectiv: au la baza contracte legal incheiate, serviciile sunt prestate in interesul activitatii economice a .X. (respectiv in vederea participarii la licitatie), factura in baza careia s-a facut deducerea este corect intocmita.

Contestatoarea sustine ca invocand prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ales eronat sa nu recunoasca niciunul dintre documentele justificative perfect valabile prezentate acestora (documente tehnice, facturi storno) si sa mareasca nejustificat baza impozabila pentru perioada verificata.

In concluzie, .X. solicita constatarea deductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit, respectiv a sumei de .X. lei ca TVA deductibila.

### **C. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat cu S.C. .X. S.R.L**

.X. si SC .X. SRL (alaturi de alti X parteneri SC .X. SRL si SC .X. SA) au incheiat cu Primaria sectorului X urmatoarele contracte :

-contractul nr.J-AC .X./30.03.2009 avand ca obiect servicii de expertizare calitativa, proiectare si reabilitare termica a imobilului situat pe str.X nr.1X, bl.X,

-contractul J-AC .X./30.03.2009 avand ca obiect servicii de expertizare calitativa, proiectare si reabilitare termica a imobilului situat pe str..X. .X. nr.X, bl.H.

La data de 17.02.2009 cei patru parteneri au incheiat cate un contract de asociere in vederea participarii la procedura de atribuire a contractelor de achizitie publica mentionate anterior.

La data de 30.03.2009 s-a castigat procedura de atribuire a contractelor si astfel s-au incheiat contractele de asociere pentru executarea fiecaruia dintre cele doua proiecte, respectiv .X. si .X..

Organele de inspectie eronat au constatat ca s-au suprapus cate doua contracte pe fiecare proiect in parte, intrucat contractele incheiate ulterior castigarii proiectelor nici nu mai prevad cotele de participare ale fiecarui asociat.

Contractele de asociere, prevedeau facturarea separata si directa a serviciilor catre Primaria SECTOR .X., de catre fiecare membru al asocierii, conform procentelor stabilite.

In data de 14.09.2009 partile au modificat prin acte aditionale procentele de contributie a asociatilor la realizarea sarcinilor contractelor de achizitie publica, in sensul diminuarii cotei ce i se cuvenea .X., in favoarea cotei ce ii revenea SC .X. SRL.

Intrucat, la data de 14.09.2009 erau emise deja facturile catre Primaria sector X conform procentelor stabilite initial prin cele doua contracte de asociere, .X. incasand o suma mai mare decat i se cuvenea conform formei finale a Acordului de asociere asa cum a fost acesta negociat intre parti, prin actele aditionale ulterioare, prin facturile nr..X./15.09.2009 si nr..X./15.09.2009 emise de SC .X. SRL s-a efectuat regularizarea veniturilor alocate fiecarui asociat in parte.

Societatea mentioneaza ca impartirea beneficiilor in cadrul asocierii nu s-a realizat pe baza de deconturi de venituri si cheltuieli, ci pe baza de facturi emise independent de fiecare asociat in parte catre primarie, astfel ca nici aceasta regularizare nu s-a efectuat pe baza de decont ci pe baza de factura fiscala emisa cu TVA.

Astfel, facturile emise de SC .X. SRL nr..X./15.09.2009 in suma de .X. lei si nr..X./15.09.2009 in suma de .X. lei sunt facturi de regularizare, nu de prestari servicii intre parti, asa cum eronat au retinut inspectorii fiscali.

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare actele aditionale ale contractului de asociere stabilind ca *«procentul de X% care sa-i revina .X. nu exista»*.

Societatea considera ca *« o impartire procentuala a beneficiilor intre asociati, este necesara nu doar in situatia in care veniturile se transmit pe baza de decont, (conform pct.221 din OMF nr.3055/2009), ci si in situatia in care partile factureaza separat beneficiarului (Primaria) pentru serviciile prestate »*.

In concluzie, .X. solicita ca in cazul in care procentele de impartire a beneficiilor in cadrul societatii au fost modificate in mod legal, *“atat cheltuiala in suma de .X. lei, respectiv de .X. lei, cat si TVA-ul aferent in suma de .X. lei, respectiv de .X. lei, sunt deductibile fisca”*, prin invocarea prevederilor pct.79<sup>1</sup> alin.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare de aplicare a art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

#### **D. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat cu S.C. .X. S.R.L nr.X/2009,**

SC .X. SRL in calitatea de furnizor, in baza contractului nr.X/2009 a emis catre .X. factura nr..X./14.09.2009 in valoare de .X. lei (TVA .X. lei), reprezentand contravaloare consultanta in vederea participarii .X. la cinci proceduri de licitatie publica (Spitalul Clinic .X., Gradinita nr.X, Institutul de biologie, reabilitare termica a X de imobile din sectorul X si Gradinita nr.X).

Organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat cheltuieli in suma de .X. lei si TVA-ul in suma de .X. lei ca fiind nedeductibile, motivand inadvertente in succesiunea in timp a datelor proceselor verbale de predare a documentatiei, precum si a datei anuntului pentru depunerea ofertelor pentru licitatie.

« *Concluzia organelor fiscale nu are niciun fundament* », precizeaza societatea, prezentand in sustinere o situatie comparativa in timp a momentului proceselor verbale de receptie si a anuntului pentru depunerea ofertelor.

Totodata, societatea precizeaza ca au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala procesele verbale de predare-primire a documentatiei din 31.08.2009, respectiv 31.07.2009, documentatie depusa in cadrul procedurii de achizitie publica.

In concluzie, .X. solicita constatarea deductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit, respectiv a sumei de .X. lei ca TVA deductibila.

#### **E. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat cu S.C. .X. S.R.L**

In baza contractului de consultanta nr..X./22.12.2009 incheiat intre .X. si SC .X. SRL in calitate de furnizor de servicii, a fost emisa factura nr..X./22.12.2009 in valoare de .X. lei. Proiectul contractat a fost predat de furnizor prin procesul-verbal de predare-primire incheiat la data de 22.12.2009 si a constat in trei materiale :

- servicii de consultanta privind intocmirea proiectelor in domeniul spitalicesc, din decembrie 2009,

- conditii generale de contract pentru echipamente si constructii inclusiv proiectare,

- conditii generale de contract pentru instalatii si proiectare-constructii.

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca .X. a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala un material preluat de pe internet, continand informatii teoretice. .X. precizeaza ca intra .X.r « *doua din materiale contin informatii generale – respectiv modele de contracte, care foarte probabil pot fi regasite intr-o forma sau alta si pe internet* », aceste materiale reprezentand anexe la un material complex special creat pentru .X. fata de care organele de inspectie fiscala nu face referire in Raportul de inspectie fiscala nr.F-B.X./07.05.2012.

Mai mult, organele de inspectie fiscala fac referire doar la o parte din materiale, desprinzand materiale din context si aplicand rationamentul de extensie intregii documentatii realizate de SC .X. SRL, in mod eronat.

In concluzie, .X. solicita constatarea deductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit, respectiv a sumei de .X. lei ca TVA deductibila.

#### **F. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat cu S.C. .X. S.R.L**

Intre .X. si SC .X. SRL in calitate de furnizor de servicii, a fost incheiat Contractul de prestari servicii-proiectare nr..X./13.10.2008, avand ca obiect servicii de consultanta si verificare pentru aparatura medicala necesare in elaborarea proiectelor .X. contractate cu .X., beneficiarul final al lucrarii fiind Ministerul Sanatatii Publice.

Societatea mentioneaza ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala Procesul verbal de predare-primire a documentatiei din 17.03.2009, insotit de varianta electronica a documentatiei tehnice, pe suport DVD.

.X. sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, motivand prin diferentele de exprimare prezente in descrierea serviciilor prestate, in factura, contract si nota explicativa, respectiv incosecventa termenilor de descriere a serviciilor prestate.

In concluzie, .X. solicita constatarea deductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit.

#### **G. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat cu S.C. .X. S.R.L**

In baza contractului de consultanta nr..X./10.09.2009 incheiat intre .X. si SC .X. SRL in calitate de furnizor de servicii de consultanta tehnica in vederea obtinerii documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate in programul de reabilitare termica, a fost emisa factura nr..X./20.11.2009 in valoare totala de .X. lei.

In sustinere, societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala documentatia justificativa in format electronic si procesul verbal de predare-primire a documentatiei tehnice.

Intrucat, in contractul de prestari servicii nu se facea mentiune expresa asupra locatiei imobilelor intrate in programul de reabilitare termica, organele de inspectie fiscala au considerat ca nu s-au prezentat documente justificative din care sa reiasa prestarea efectiva a serviciilor si in baza art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei cat si TVA in suma de .X. lei fara drept de deducere.

Societatea precizeaza ca serviciile prestate de SC .X. SRL indeplinesc toate conditiile prevazute de pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală.

#### **H. Implicatii fiscale rezultate din executarea contractului incheiat cu S.C. X Impex S.R.L**

Intre .X. si SC X Impex SRL in calitate de furnizor de servicii de consultanta, a fost incheiat contractul nr.X/2009, avand ca obiect servicii de consultanta in vederea intocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie fiind emisa factura nr..X./06.09.2009 in valoare de .X. lei.

Societatea mentioneaza ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala Procesul verbal de receptie a documentatiei din 06.09.2009, prin care a fost predata documentatia de participare la licitatie pentru X locatii la care urma sa aiba loc licitatie pentru atribuirea unor lucrari de proiectare si executie lucrari de reabilitare termica in sectoarele X si X

.X. sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei si TVA fara drept de deducere in suma de .X. lei, motivand inadvertente in succesiunea in timp a proceselor verbale de predare a documentatiei, precum si a datei anuntului pentru depunerea ofertelor pentru licitatie.

In sustinere, societatea prezinta o situatie comparativa in timp a momentului proceselor verbale de receptie si a anuntului pentru depunerea ofertelor, motivand ca astfel concluzia organelor de inspectie fiscala nu are niciun fundament.

De asemenea, .X. mentioneaza ca a fost pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala procesul verbal de predare-primire a documentatiei din 06.09.2009 care a fost depusa in cadrul procedurii de achizitie publica.

In concluzie, .X. solicita constatarea deductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit precum si stabilirea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei.

### **I. Implicatii fiscale rezultate din executarea serviciilor de reabilitare in beneficiul Primariei Sectorului .X.**

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca venituri neinregistrate in evidenta contabila suma de .X. lei si TVA colectata in suma de X lei, datorita nefacturarii acestei sume de catre .X. catre Primaria sector X.

In perioada februarie-aprilie 2009, intre .X. si SC .X. SRL (alaturi de SC .X. SRL si SC .X. SA) au fost incheiate X Acorduri de asociere, in baza carora .X. a participat la licitatiile organizate de Primaria sectorului X .X. pentru proiectare si executie lucrari de reabilitare termica a X imobile situate in sectorul X (str..X. si str..X.).

Conform prevederilor acordurilor de asociere, liderul asocierii, SC .X. SRL a facturat intreaga contravaloare a serviciilor prestate de asocieri, acesta fiind facturat la randul sau de ceilalti asociati, inclusiv de .X..

Initial, cele cinci acorduri prevedeau o cota procentuala de participare in favoarea .X. de 8%, modificata ulterior la 0,8%.

.X. a emis catre SC .X. SRL urmatoarele facturi: .X. /2009, .X./2009, .X. /2009, .X./2009, .X./2009.

.X. precizeaza ca organele de inspectie fiscala in mod complet nefundamentat si abuziv au ales sa ignore complet vointa partilor exprimata prin contract, in forma sa modificata, reintregind venitul impozabil cu sumele pe care .X. ar fi trebuit sa le factureze conform formei initiale a contractelor de asociere.

Mai mult, societatea precizeaza ca prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.215 din Ordinul nr.1752/2005 si art.6 din Legea contabilitatii prezentate ca temei de drept de catre organele de inspectie fiscala, nu dau dreptul acestora la ajustarea pretului contractual, liber consimtit intre parti intre care nu exista relatii de afiliere.



## **J. Implicatii fiscale rezultate din executarea serviciilor de reabilitare in beneficiul Primariei sectorului X**

In anul 2009, intre .X., SC .X. SRL si SC .X. .X. SRL au fost incheiate contracte de asociere in vederea participarii la licitatiile organizate de Primaria sectorului X pentru reabilitare termica a unor imobile fiind incheiate un numar de X de contracte de lucrari.

.X. a executat serviciile conform contractelor incheiate in 2009, iar Primaria sector X a receptionat aceste servicii in cursul anului 2010 conform Proceselor verbale de receptie semnate cu liderii asocierii si din scrisoarea transmisa de acestia catre .X. din care reiese momentul receptiei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca .X. trebuia sa inregistreze in contabilitate inca din anul 2009 venituri impozabile in suma de .X. lei si TVA colectata in suma de .X. lei, asa cum au fost facturate la data de 01.10.2010 (21 de facturi).

Pozitia organelor de inspectie fiscala este inexplicabila cu cat mentioneaza atat momentul predarii de catre .X. catre liderii asocierii a documentatiei, respectiv 11.09.2009 si 09.10.2009, cat si momentul confirmarii de catre liderii asocierii a receptiei serviciilor de catre Primarie: adresa nr..X./21.09.2010.

In sustinerea contestatiei societatea invoca prevederile art.259 din Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.134<sup>1</sup> alin.7 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform carora din punct de vedere contabil si fiscal, serviciile se considera prestate la momentul receptiei lor.

In concluzie, momentul receptiei serviciilor prestate de .X. de catre Primarie si de catre liderii asocierii a fost 06.09.2010, respectiv 21.09.2010, astfel incat societatea contestatoare solicita constatarea faptului ca veniturile in suma de .X. lei, respectiv TVA colectata in suma de .X. lei, sunt aferente anului 2010.

## **K. PROCEDURĂ**

1. Societatea arată că organele de inspectie fiscala s-au remarcat prin deficiente procedurale care incalca drepturile fundamentale ale .X. și anume:

- lipsa de comunicare pe toata perioada anterioara discutiei finale a pus societatea in imposibilitatea de a se putea apara. .X. a luat la cunostinta pentru prima data concluziile inspectiei fiscale la momentul discutiei finale. Ulterior, .X. a depus punctul sau de vedere, adresa nr..X./08.08.2012 si nenumarate adrese prin care se atrage atentia asupra erorilor efectuate, iar organele de inspectie fiscala nu a formulat niciun raspuns.
- refuzul organelor de inspectie fiscala de a lua in considerare toate aspectele de fapt relevante. .X. prin adresa nr..X./21.02.2012 a prezentat documente care justificau relatia contractuala cu .X., respectiv se dovedea motivul diminuarii

pretului serviciilor contractate, iar organele de inspectie fiscala nu au formulat nici un raspuns cu privire la aceste documente, astfel fiind incalcate prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care reglementeaza rolul activ al organelor de inspectie fiscala.

- refuzul analizarii unor documente intocmite ulterior perioadei supuse inspectiei fiscale (adresa nr..X./07.05.2012), care ofereau explicatii fundamentale asupra operatiunilor contractate cu .X.GMBH, iar organele de inspectie fiscala nu au formulat niciun raspuns prin care sa-si motiveze pozitia.

- finalizarea inspectiei fiscale fara efectuarea de controale incrucisate la niciunul din furnizorii-clienti ai .X. in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat existenta unor neconcordante in derularea situatiei de fapt fara a considera oportuna dispunerea de controale incrucisate.

- organele de inspectie fiscala nu au inteles modul de operare a societatii si succesiunea in timp a serviciilor, acestea rezumandu-se "a aprecia documentele dupa numarul de stampile" fiind incalcate prevederile art.55 din Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

- organele de inspectie fiscala au manifestat un comportament subiectiv, partinitor privind operatiunile supuse inspectiei fiscale, respectiv .X. a fost sanctionata „in baza unor aprecieri preluate din procesul verbal de control intocmit de aceleasi inspectoare la partenerul nostru contractual .X.GMBH, unde a fost savarsita o grava eroare in aplicarea legislatiei fiscale”.

- intarzierea nejustificata in finalizarea inspectiei fiscale a ingradit dreptul .X. la aparare, prin imposibilitatea exercitarii unei cai de atac. La data de 01.08.2011 a avut loc discutia finala, si in data de 07.05.2012 a fost emisa Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012. Pentru aceasta perioada de noua luni, inspectia fiscala nu a fost suspendata conform Ordinului nr.14/2010 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, drept pentru care nu s-a putut exercita nicio cale de atac si suporta consecintele impunerii cu maxima rapiditate de masuri asiguratorii prin poprire bancara.

- organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare punctul de vedere emis de Ministerul Finantelor Publice cu privire la semnificatia unei facturi proforme, precum si reducerea onorariului .X. cu suma de .X. euro ca urmare a restrangerii sferei serviciilor contractate.

**II. Prin Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa de Direcția Generală a Finanțelor Publice Municipiul .X. – Activitatea de Inspectie Fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr.F-B .X./07.05.2012, astfel:**

## A. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata :

- impozit pe profit 11.04.2008 – 31.12.2009,
- taxa pe valoarea adaugata 11.04.2008-30.09.2010.

### 1. Impozit pe profit

- **anul 2008** - In urma inspectiei fiscale s-a stabilit suplimentar o diferenta de impozit pe profit in suma de .X. lei aferenta unei baze impozabile in suma de .X. lei, rezultata din venituri neinregistrate in evidenta contabila, astfel :

- .X. lei reprezinta venituri neinregistrate in evidenta contabila din contractul de parteneriat si servicii incheiat in data de 08.09.2008 intre .X. in calitate de contractant si .X. in calitate de beneficiar, care stipuleaza :

-art.1 prg.1 – mentioneaza ca .X. a incheiat cu .X. contractele « *Proiect Tehnic pentru Proiect .X. spital Regional de Urgenta* » si « *Proiect Tehnic pentru Proiect .X. Spital Judetean de Urgenta* ». Proiectul .X. cuprinde un proiect partial « *Spitale regionale de urgenta* » si « *Spitale judetene de urgenta* ».

-art.1 prg.2 – « *prezentul contract de parteneriat si servicii incheiat intre .X. si .X. are la baza contractele mentionate la art.1 prg.1* ».

-art.2 prg.2 – « *.X. ii revine un onorariu de .X. lei (plus TVA) pentru proiectul partial Spitale regionale de urgenta si .X. lei (plus TVA) pentru un proiect partial Spitale judetene de urgenta. Onorariul se va achita de catre beneficiar pe baza unei confirmari din partea unei comisii de verificare si receptie a proiectelor partiale numita .X.* ».

-art. 2 prg.3 – « *termenul de finalizare a proiectelor partiale este definit dupa cum urmeaza: finalizarea proiectelor partiale Spitale regionale de urgenta si Spitale judetene de urgenta se va realiza in decurs de 60 zile lucratoare incepand de la data semnarii contractelor intre Ministerul Sanatatii Publice din Romania si .X.* », contracte semnate la data de 11.08.2008.

-art.4 – mentioneaza ca .X. primeste pentru serviciile sale un procent de .X.%. Suma totala fiind .X. lei, din care pentru proiectul partial Spitale regionale de urgenta .X. lei si pentru proiectul partial Spitale judetene de urgenta .X. lei.

-art.11 – « *receptia serviciilor in totalitatea lor, aferente celor doua proiecte partiale Spitale regionale de urgenta si Spitale judetene de urgenta, se va efectua prin proces verbal scris intocmit de comisia de verificare si receptie a proiectului, numita de .X.. In functie de aceasta se va realiza si receptia si plata serviciilor care fac obiectul prezentului contract de catre beneficiar catre .X.* »

Astfel s-a emis factura .X. .X./31.12.2008 « *contravaloare servicii relativ Proiect .X. conf. Contract parteneriat si servicii din 08.09.2008* » in valoare totala de .X., lei, factura ce are inscrisa denumirea de « *factura proforma* » si nu este inregistrata in evidenta contabila a .X..

Se precizeaza ca aceasta factura este identica ca forma, continut si informatii cu celelalte facturi pe care societatea le-a emis si inregistrat in evidenta contabila, singura diferenta fiind denumirea de "*factura proforma*", iar cele inregistrate in contabilitate aveau denumirea de "*factura fiscala*". Mai mult pe factura proforma nr..X..X./31.12.2008 la codul fiscal al partenerului austriac este trecut codul de inregistrare fiscala din Romania, iar pe nici una din restul facturilor emise catre .X. si inregistrate in contabilitatea .X. nu mai apare in scris codul fiscal din Romania, ci coduri din Austria.

Din verificarea jurnalelor de vanzari din perioada 2008-30.09.2010, balantelor de clienti la data de 31.12.2008, 31.12.2009, 30.09.2010, facturilor emise catre clientul .X. – denumire veche .X. si fisa de cont, rezulta urmatoarele :

- sunt inregistrate X facturi pana la data de 30.09.2010 «*contravaloare servicii relativ Proiect .X. conf. Contract parteneriat si servicii din 08.09.2008*» emise catre .X. ;

1. nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de .X lei si TVA X lei,

2. nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de X lei si TVA X lei,

3. nr..X.0.X./28.07.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de .X lei si TVA X lei.

- in jurnalele de vanzari .X. are inregistrata TVA colectata din cele X facturi emise de catre .X., in suma de X lei,

- din balantele de verificare intocmite de societate la sfarsitul anilor 2008, 2009 si septembrie 2010 rezulta ca societatea a inregistrat facturi emise catre clientul .X. numai in anul 2009, in valoare totala de X lei, valoare incasata integral conform fisei de cont X .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat si faptul ca cele trei facturi mentionate anterior nu au in scris la cumparator codul de inregistrare din Romania al cumparatorului .X., ci codul din Austria, desi .X. este inregistrata in scopuri de TVA in Romania din data de 25.06.2008, iar factura proforma nr..X..X./31.12.2008 prezinta la cumparator in scris codul de inregistrare din Romania al .X., ROX.

La .X. s-a efectuat control incrucisat pana la data de 07.10.2008, unde s-au constatat urmatoarele:

- este persoana juridica austriaca, societate nerezidenta ce a fost inregistrata in Romania in scop de TVA sub nr. RO X din 26.06.2008, atribuit la data de 25.06.2008 conform Certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr.X eliberat la data de 07.11.2008;

- au fost incheiate contracte de prestare servicii cu .X., respectiv nr.EN X/11.08.2008 « *Proiect tehnic pentru Proiect .X. Spital Regional de Urgenta* », pretul fara TVA fiind de .X. lei, iar TVA X lei, si nr.ENX/11.08.2008 « *Proiect tehnic pentru Proiect .X. Spital Judetean de Urgenta* », pretul fara TVA fiind de .X. lei iar TVA X lei.

.X. a emis X facturi in baza acestor doua contracte, facturi ce sunt nominalizate in Procesul verbal nr.X/28.10.2010.

In timpul controlului incrucisat efectuat la .X., reprezentantii legali au prezentat pentru serviciile aferente celor doua contracte in valoare de X lei din care .X. % procese verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie a Ministerului Sanatatii Publice si aprobate de Ministerul Sanatatii, astfel :  
- pentru contractul ENX/2008 receptia s-a facut in data de 18.11.2008 cu Proces verbal nr.X/18.11.2008 pentru etapa I, respectiv in data de 12.12.2008 cu Procesul verbal nr..X./12.12.2008 pentru etapa a II-a,  
- pentru contractul EN.X./2008 receptia s-a facut in data de 18.11.2008 cu Proces verbal nr..X./18.11.2008 pentru etapa I, respectiv in data de 12.12.2008 cu Procesul verbal nr..X./12.12.2008 pentru etapa a II-a.

Aceste X facturi in valoare totala de .X. lei au fost incasate integral de catre .X. de la .X. in data de 26.05.2009 suma de .X. lei si in data de 22.12.2008 suma de .X. lei, documente prezentate in Procesul verbal nr..X./28.10.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca dupa incheierea procesului verbal incrucisat nr..X./28.10.2010, .X. a transmis adresa nr.X/29.11.2010 catre .X. prin care se aduceau la cunostinta urmatoarele « *urmare a unei inspectii fiscale partiale declansata in urma solicitarii dvs. de rambursare TVA, am constatat cu surprindere ca ati utilizat in mod ilegal instiintarea de plata denumita « factura proforma » (transmisa in vederea bugetarii interne a proiectului de catre .X.) ca si document justificativ care atesta receptia integrala a serviciilor contractate cu .X., in vederea reducerii TVA pentru valoarea integrala a serviciilor. Tot ca urmare a controlului, au fost sesizate neconcordante privind datele de identificare, motiv pentru care va rugam sa ne comunicati datele de identificare corecte in vederea facturarii »*. Prin raspunsul din data de 06.12.2010, inregistrat la .X. sub nr..X./06.12.2010 « *Afirmati in mod eronat ca noi am fi utilizat ilegal, impotriva normelor de drept, o factura emisa de dumneavoastra in scopul de a recupera intreg TVA-ul aferent proiectelor mentionate de catre dumneavoastra. In realitate noi am ales aceasta procedura in urma consultarii cu .X. Tax .X.&.X. SRL din .X., in conformitate cu reglementarile aplicabile in Romania, tinand cont ca factura emisa de dumneavoastra prezinta toate elementele care sa ne indreptateasca la deducerea TVA-ului. De asemenea, dorim sa precizam in legatura cu factura mentionata de dumneavoastra ca am atras atentia in mai multe randuri unor persoane din cadrul .X. cu privire la faptul ca suma virata de noi catre dumneavoastra, astfel incat sa va punem la dispozitie, conform intelegerii, lichiditatile necesare pentru plata TVA. Aceasta a fost mentionata si la rubrica referinte la realizarea viramentului. »*

In data de 21.04.2011, s-a mai redactat inca un raspuns catre administratoul .X. prin care se precizeaza « *va transmitem raspunsul nostru la scrisoarea dumneavoastra nr..X./29.11.2010 referitoare la discutiile noastre urmatoare: declaram oficial faptul ca .X., .X. GmbH si .X. GmbH au semnat pe*

*data de 02 iulie 2009 un acord prin care toate drepturile si obligatiile cu privire la contractul incheiat intre .X. si .X. la data de 08 septembrie 2008 au fost transferate catre .X. GmbH....Conform solicitarii dumneavoastra, confirmam acceptarea serviciilor dumneavoastra, aferente contractului mentionat anterior, de catre Ministerul Sanatatii si a indeplinirii obligatiilor asumate prin contract.*

*Facand un rezumat al discutiilor noastre si comunicarilor dintre specialistii .X. si .X., confirmam urmatoarele :*

*1. valoarea totala a contractului incheiat intre .X. si .X. este de .X. ron cu TVA,*

*2. pana in prezent .X. a platit suma totala de .X. lei catre .X. si in numele .X. unui subcontractor,*

*3. .X. va emite pentru .X. o nota de creditare in valoare de .X. lei cu TVA,*

*4. astfel, suma restanta de plata catre .X. este de .X. lei cu TVA. »*

*Din evidenta contabila a .X. rezulta ca valoarea totala a facturilor emise si incasate catre .X. este de .X. lei (din care .X. lei este diferenta de curs valutar), diferenta de .X. lei reprezentand echivalentul a .X. euro pe care .X. a dispus redistribuirea acestei sume ce i se cuvenea din contractul din 08.09.2008 catre Integral .X. – Elvetia in baza declaratiei semnate la data de 19.01.2009, suma ce a fost inregistrata in evidenta contabila a .X..*

*In urma controlului incrucisat efectuat la .X. in calitate de beneficiar al serviciilor efectuate in baza contractului de parteneriat si servicii din data de 08.09.2008 incheiat cu .X. in calitate de contractant, s-a constatat ca .X. a dispus redistribuirea unor sume ce i se cuveneau, astfel :*

*-X. euro catre .X. in baza declaratiei din 19.01.2009 in baza acestei declaratii conform extrasului de cont in EUR nr..X. prezentat de reprezentantii .X. in timpul controlului incrucisat efectuat la acesta, rezulta ca suma de .X. euro a fost achitata de .X. catre .X. astfel : .X. euro in data de 22.06.2009, .X. euro in data de 09.07.2009 si .X. euro in data de 08.09.2009,*

*-X. euro catre .X. in baza acordului incheiat in data de 02.03.2010 intre cele doua parti, respectiv .X. si .X.,*

*-X. euro catre .X., Cipru in baza acordului din 02.03.2010 intre cele doua parti .X. si .X.,*

*-X. euro catre .X. in baza acordului din data 02.03.2010 intre cele doua parti .X. si .X..*

*Din evidenta contabila a .X. rezulta ca .X., .X. si .X., nu figureaza ca furnizori ai .X., fapt confirmat si de raspunsul dat de administratorul .X. la nota explicativa nr..X./13.10.2010 la PV nr..X./28.10.2010 unde la intrebarea « cum ati executat serviciile relative la Proiectul .X. – in relatia cu Ministerul Sanatatii Publice (cu salariatii proprii sau subcontractori – caz in care va rugam sa-i nominalizati) » raspunsul a fost « serviciile prestate in baza contractului din data de 08.09.2008 intre .X. si .X. au fost executate atat de salariatii .X. cat si de subcontractori, in cazul verificarii tehnice a proiectului .X. de catre verificatori*

acreditati .X. : .X.(verificare lt. Exigente A, B, C, D, E si F), .X. X (verificare le), .X. (verificare ls), .X. (verificare Ce+Ci), .X. (verificare BI, D, E si F). »

La data de 26.04.2011, .X. a mai emis o factura catre .X. « *contravaloare servicii relativ Proiect .X. : conform contract parteneriat si servicii din 08.09.2008 si adresa .X. (intrare la .X. nr..X./21.04.2011)* », valoarea totala a facturii fiind de .X. lei din care TVA .X. lei – nr..X. 2011 .X./26.04.2011.

In concluziei, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile efectuate de .X. catre .X. in baza contractului de parteneriat si servicii din data de 08.09.2008 pentru obiectivul .X., servicii ce au reprezentat un procent de .X. % din valoarea totala a celor doua contracte incheiate de .X. cu .X. au fost integral receptionate in anul 2008 conform proceselor verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie a .X. si aprobate de ministrul Sanatatii, deci si serviciile efectuate de .X. au fost efectuate integral pana la finele anului 2008, respectiv luna decembrie 2008, iar pentru veniturile in suma de .X. lei inscrite in factura nr..X. .X./31.12.2008 societatea avea obligatia sa le inregistreze in evidenta contabila, serviciile fiind prestate integral la aceasta data.

Conform dispozitiei de masuri nr..X./10.08.2011 .X. urmeaza sa-si regularizeze impozitul pe profit aferent veniturilor inregistrate in luna aprilie 2011.

Organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, pct.45 si art.215 (1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. expune in mod eronat prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal, privind modul de calcul a impozitului pe profit, la intrebarea din nota explicativa nr..X./17.06.2011, intrucat societatea trebuie sa tina cont de reglementarile contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/199, republicata, respectiv OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene. Societatea ignora faptul ca serviciile efectuate de .X. catre .X. pentru obiectivul .X., reprezentand .X.% din valoarea totala a celor doua contracte incheiate de .X. cu .X. au fost receptionate integral in anul 2008 conform proceselor verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie a .X. si aprobate de ministrul Sanatatii, deci si serviciile efectuate de .X. au fost efectuate integral pana la finele anului 2008, respectiv luna decembrie 2008.

Prin nota explicativa nr..X./13.10.2010 data de administratorul societatii .X., se mentioneaza : « *receptia serviciilor furnizate de .X., nu a fost efectuata, conform capitolului 11 din contractul de servicii intre .X. si .X.* ».

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca .X. avea obligatia de a efectua receptia serviciilor prestate conform art.11 din contractul de parteneriat si servicii incheiat in data de 08.09.2008.

Mai mult, serviciile au fost efectuate in anul 2008, atata timp cat exista procesele verbale de receptie semnate de comisia de verificare si receptie a

proiectului, numita de .X., in noiembrie-decembrie 2008. Conform art.11 din contractul mai sus mentionat exista obligatia celor doua parti, respectiv .X. si .X. de a receptiona aceste servicii si de a le inregistra in contabilitate.

.X. a dispus redistribuirea urmatoarelor sume ce i se cuveneau societatii din contractul mai sus mentionat, astfel :

- .X. euro catre .X. in baza declaratiei incheiate la data de 19.01.2009,
- .X. euro catre .X. in baza acordului incheiat in data de 02.03.2010 intre cele doua parti .X. si .X.,
- .X. euro catre .X. in baza acordului incheiat in data de 02.03.2010 intre cele doua parti .X. si .X.,
- .X. euro catre .X. in baza acordului incheiat in data de 02.03.2010 intre cele doua parti .X. si .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat din evidenta contabila a .X., ca societatile .X., .X., .X. nu figureaza ca furnizori ai .X.. Mai mult si prin raspunsul dat prin nota explicativa nr..X./13.10.2010 la PV nr..X./28.10.2010 la intrebarea « *cum ati executat serviciile relative la Proiectul .X. in relatia cu Ministerul Sanatatii Publice (cu salariatii proprii sau subcontractori – caz in care va rugam sa-i nominalizati)* » raspunsul a fost : «*serviciile prestate in baza contractului din data de 08.09.2008 intre .X.si .X. au fost executate atat de salariatii .X. cat si de subcontractori, in cazul verificarii tehnice a proiectului .X. de catre verificatori acreditati .X. : .X.(verificare It. Exigente A,B,C,D,E si F), .X. X (verificare Ie), .X. (verificare Is), .X. (verificare Ce+Ci), .X. (verificare BI, D, E si F).* »

- **anul 2009**

**Cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar in suma de .X. lei provin din :**

1) **.X. lei** reprezentand cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in contul 628 din factura nr.MTR.X./06.11.2009 emisa de Metroul SA CUI.X. – in calitate de proiectant, in baza contractului de proiectare nr.P.X./08.2009 in valoare totala de .X. euro, ce are ca obiect realizarea documentatiei tehnice Retele exterioare (apa, canal, electrice, telefonie) pentru Ansamblul .X., factura ce reprezinta avans de 30% in valoarea de .X. lei fara TVA (.X. euro). Acest avans a fost stornat prin factura nr.MTR.X./15.01.2010 cand s-a facturat integral contravaloarea serviciilor, societatea inregistrand in evidenta contabila doar diferenta de .X. euro. Astfel, in timpul inspectiei fiscale nu a fost acceptata pe cheltuiala suma de .X. lei reprezentand avans din factura nr.MTR.X./06.11.2009, urmand ca societatea sa inregistreze aceasta suma in trimestrul 1/2010 si sa-si efectueze corectia la calculul impozitului pe profit pe anul fiscal 2010.

2) **.X. lei** cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in luna decembrie 2009 din cele doua facturi emise de .X. SRL – CUI .X. – factura nr..X./07.12.2009



in valoare totala de .X. lei emisa in baza contractului nr..X./2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei privind masuratori si relevee a spatiilor aferente investitiei « Servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X. » si factura nr.A.X./04.12.2009 in valoare de .X. lei emisa in baza contractului nr..X./02.11.2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei de completare proiect pentru Spitalul Oncologic .X..

Prin adresa nr..X./23.08.2010 emisa de Primaria sector 6 se instiinteaza .X. ca s-a contestat procedura de licitatie avand ca obiect Servicii de proiectare Amenajare peisagistica .X. si s-a dispus anulara procedurii si ca « toate obligatiile dvs pe care vi le-ati creat prin depunerea de oferte inceteaza cu data primirii prezentei ». Prin actul aditional nr.X la contractul nr..X./2009 se mentioneaza « de comun acord, cele doua parti contractante au convenit pe cale amiabila rezilierea contractului mai sus amintit, cu urmatorul amendament : Urmare a modificarii temei de proiectare la investitia .X., valoarea lucrarilor se reduce la .X. lei » si au prezentat factura .X./29.11.2010 in valoare totala de -.X. lei cu explicatia « storno partial factura nr.A.X./29.11.2010 ».

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca anuntul de participare la licitatia publica « servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X. » nr. .X. a fost publicat in data de 02.06.2010, iar termenul limita pentru primirea ofertelor sau a cererilor de participare a fost 14.06.2010, date ce nu coincid cu momentul emiterii procesului verbal de receptie din data de 26.11.2009 si facturii nr..X./07.12.2009.

Din analiza efectuata de organele de inspectie fiscala rezulta ca suma de .X. lei reprezinta TVA aferenta celor doua facturi emise in luna decembrie 2009 respectiv .X. lei din factura nr..X./07.12.2009 si .X. lei din factura nr. .X./04.12.2009.

Prin actul aditional nr.X la contractul nr..X./02.11.2009 se mentioneaza « de comun acord, cele doua parti contractante au convenit pe cale amiabila rezilierea contractului, cu urmatorul amendament : urmare a anularii investitiei Spitalul de oncologie .X., contractul nr..X./02.11.2009 se anuleaza » si au prezentat factura .X./25.11.2010 in valoare totala de -.X. lei prin care a stornat factura nr.X./04.12.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, si au stabilit ca cheltuielile in suma de .X. lei inregistrate in luna decembrie 2009 din cele doua facturi emise de .X. SRL nu pot fi justificate ca fiind prestate, fapt confirmat de societate prin stornarea acestora in luna noiembrie 2010.

**3) .X. lei cheltuieli inregistrate in evidenta contabila din doua facturi emise de SC .X. SRL CUI.X., respectiv factura nr..X./15.09.2009 in valoare totala**

de .X. lei « contravaloare situatie de plata nr.X str..X. X bl.X conform ctr.J-AC .X./30.03.2009 si act ad.acord asociere » si F nr..X./15.09.2009 in valoare totala de .X. lei « contravaloare situatie de plata nr.X str.X .X. X, bl.X conform ctr.J-AC.X./30.03.2009 si act ad.1 acord de asociere ».

In baza contractului J-AC .X./30.03.2009 .X. a emis factura nr..X./26.08.2009 catre Primaria sector X in valoare de .X. lei « documentatie tehnico-economica –reabilitare termica imobil str. .X. nr.X, bl.X proiect J-.X./X./2009 : expertiza tehnica, proiect tehnic+caiet de sarcini+detalii de executie verificare proiect. »

Au fost prezentate organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente :

- proces verbal de constatare a terminarii lucrarii din data de 06.04.2009 intre .X. si Primaria SECTOR .X.,

- adresa nr..X./08.05.2009 transmisa de Primaria sector X catre .X. prin care se comunica faptul ca a fost avizata in data de 07.05.2009 documentatia tehnico-economica inclusiv pe cea din adresa str..X. si ii roaga sa predea documentatia pentru obtinerea avizelor si documentatia pentru obtinerea Autorizatiei de constructie pentru imobilele mentionate mai sus,

- procesul verbal de predare primire a documentatiei solicitate prin adresa nr..X./08.05.2009 incheiat in data de 20.08.2009 intre .X. si Primaria sector X,

- contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 incheiat intre Primaria sector X in calitate de beneficiar si asocierea formata de .X. SRL, .X. SRL, .X. si .X. SA reprezentata prin liderul de asociere .X. SRL – antreprenor. In anexa nr.1 la contract, pretul contractului este detaliat pentru partea de proiectare, asistenta tehnica si lucrari, rezultand ca partea aferenta proiectarii fara TVA este de .X. lei, suma facturata corect de catre .X. catre Primaria sector X in baza documentelor anexate la factura.

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala :

- contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 si Acordul de asociere din data de 17.02.2009 intre cei patru asociati in vederea participarii la licitatie din care rezulta ca modalitatea de impartire a rezultatelor asocierii este conform procentelor de participare a fiecarei parti, respectiv : .X. SRL – 60%, .X. SRL – 32% si .X. – 8%. Prin actul aditional nr.X la acordul de asociere din data de 14.09.2009, contributia financiara precum si repartizarea fizica, valorica si procentuala a contractului de achizitie preluate de fiecare asociat pentru executia obiectivului supus licitatiei este : .X. SRL-X%, .X. SRL – 32% si .X. – X%,

- act aditional nr.X la acordul de asociere datat tot cu 14.09.2009 prin care s-au modificat procentele astfel: .X. SRL – X%, .X. SRL – X% si .X. – X%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procentul de X% din contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 nu exista, ci dimpotriva si-a inregistrat suplimentar si cheltuieli cu asistenta tehnica din factura emisa de .X. si ca asocierea cu Primaria sector X, nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe

baza de venituri si cheltuieli intre asociati, conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005, procente mentionate in actele aditionale neavand relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexele la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, pentru partea de proiectare si constructie.

.X. pentru obiectivul « reabilitare termica imobil str..X. nr.X, bl.X –Proiect J-.X./X./2009 a efectuat serviciile de proiectare cu furnizorii sai de servicii, respectiv : .X. SRL, Biroul individual de arhitectura X X – conform anexelor la facturile emise de acestia si in baza contractului J-.X./X./2009 a facturat aceste servicii corect catre Primaria SECTOR .X., fara sa fie facturata insa partea de asistenta tehnica. Din adresa nr..X./13.07.2011, rezulta ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul final de terminare a lucrarilor pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu pot fi justificate cheltuielile in suma de .X. lei inregistrate de societate din factura nr..X./15.09.2009.

Situatia este similara si pentru factura nr..X./15.09.2009 pentru cheltuieli in suma de X lei.

Astfel, a fost incheiat Contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 si Acordul de asociere din data de 17.02.2009 intre cei patru asociati in vederea participarii la licitatie din care rezulta ca modalitatea de impartire a rezultatelor asocierii este conform procentelor de participare a fiecarei parti, respectiv : .X. SRL – 60%, .X. SRL – 31% si .X. – 9%. Prin actul aditional nr.1 la acordul de asociere din data de 14.09.2009, contributia financiara precum si repartizarea fizica, valorica si procentuala a contractului de achizitie preluate de fiecare asociat pentru executia obiectivului supus licitatiei este : .X. SRL-X%, .X. SRL – 31% si .X. – X%,

- act aditional nr.1 la acordul de asociere datat tot cu 14.09.2009 prin care s-au modificat procentele astfel: .X. SRL – X%, .X. SRL – X% si .X. – X%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procentul de X% din contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 nu exista, ci dimpotriva si-a inregistrat suplimentar si cheltuieli cu asistenta tehnica din factura emisa de .X. si ca asocierea cu Primaria SECTOR .X. nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati, conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005, procente mentionate in actele aditionale neavand relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexele la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, pentru partea de proiectare si constructie.

.X. pentru obiectivul « reabilitare termica imobil str..X. .X. nr.21, bl.11 – Proiect J-.X./X./2009 a efectuat serviciile de proiectare cu salariatii proprii– conform Procesului verbal de avizare CTE nr..X./03.04.2009 si in baza contractului J-.X./X./2009 a facturat aceste servicii corect catre Primaria SECTOR .X., fara sa fie facturata insa partea de asistenta tehnica. Din adresa

nr..X./13.07.2011, rezulta ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul final de terminare a lucrarilor pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu pot fi justificate cheltuielile in suma de .X. lei inregistrate de societate din factura nr..X./15.09.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**4) .X. lei** cheltuieli inregistrate din factura nr..X./04.02.2009 emisa de .X. SRL CUI.X. in baza contractului de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2009 « servicii de verificare a proiectului de executie (memorii, documentatia tehnica, planuri de autorizatie) in domeniul spitalicesc », valoarea contractului fiind de .X. lei. Factura are la baza Procesul verbal de predare primire documentatie incheiat in data de 02.12.2008 si care a cuprins verificarea proiectului de executie « Proiect .X. – Spital Judetean de Urgenta si Spitalul Regional de Urgenta ».

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala actul aditional nr.X/02.12.2008 prin care obiectul contractului se modifica in sensul in care prestatorul (.X. SRL) va furniza servicii de verificare a proiectului de executie atat in domeniul spitalicesc cat si in domeniul constructiilor civile. Valoarea totala de .X. lei din contract este defalcata pentru patru proiecte : proiectul .X. – Spitalul Judetean de Urgenta si Spitalul Regional de Urgenta .X. lei, sos .X. – .X. lei, b-dul .X. I – .X. lei si .X. – .X. lei.

Urmare a controlului incrucisat efectuat la .X. finalizat prin PV nr..X./28.10.2010 prin raspunsul dat prin nota explicativa nr..X./13.10.2010 la intrebarea « cum ati executat serviciile relative la Proiectul .X. in relatia cu Ministerul Sanatatii Publice (cu salariatii proprii sau subcontractori – caz in care va rugam sa-i nominalizati ) » acest furnizor, .X. SRL nu apare in lista celor nominalizati ca participand la acest proiect, raspunsul a fost : « serviciile prestate in baza contractului din data de 08.09.2008 intre .X. si .X. au fost executate atat de salariatii .X. cat si de subcontractori, in cazul verificarii tehnice a proiectului .X. de catre verificatori acreditati .X. : .X. (verificare lt. Exigente A,B,C,D,E si F), .X. X (verificare le), .X. (verificare ls), X (verificare Ce+Ci), .X. (verificare Bl, D, E si F). »

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala in justificarea serviciilor prestate urmatoarele documente :

- o copie cu denumirea « lista planuri » avand antetul X si cu mentiunea X din 28.11.2008 si o copie dupa alta lista de planuri avand antetul X GMBH -X-spital Romania, copii pe care apare stampila societatii .X. SRL.

Pentru celelalte trei obiective, au fost prezentate in justificare urmatoarele documente :

➤ pentru obiectivul sos..X. – copii de pe 15 pagini ce contin stampila .X. SRL si antetul « beneficiar SC X », borderou –arhitectura cu insiruri de piese desenate, piese scrise, pagini ce nu au continuitate, unele fiind anexate in dublu, triplu exemplar,

- materialele prezentate pentru justificarea serviciilor efectuate de .X. SRL au fost prezentate si pentru justificarea serviciilor prestate de SC X SRL fara sa fie aplicata stampila .X. SRL. Acestea prezinta modificari in cadrul paginilor, la borderoul arhitectura+rezistenta apare la intocmit arh.X, nume ce la justificarea cheltuielilor pentru .X. SRL a fost eliminat,

- contractul nr.X/12.05.2008 incheiat intre .X. si SC X SRL, respectiv operatia de verificare proiect cade in sarcina SC X SRL. Serviciile sunt inscise in factura nr..X./04.02.2009 emisa de X SRL, dar nu sunt prestate de acesta,

- proces verbal de predare primire a documentatie din data de 09.10.2008 pentru obiectivul Ansamblu de locuinte: sos .X., desi contractul de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2008 « servicii de verificare a proiectului de executie in domeniul spitalicesc », actul aditional adus ulterior a fost incheiat in data de 02.12.2008,

➤ pentru obiectivul .X. s-au prezentat copii de pe 7 pagini pe care apare stampila .X. SRL si antetul SC X SRL. Acestea contin borderouri cu insiruri de piese desenate, piese inscise, pagini ce nu au continuitate si in subsolul paginilor apare firma X SRL. .X. a prezentat procesul verbal de predare primire documentatie incheiat in data de 09.10.2008, desi la aceasta data in contractul de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2008 obiectul de activitate era « servicii de verificare a proiectului de executie in domeniul spitalicesc », actul aditional incheiat ulterior a fost incheiat in data de 02.12.2008,

➤ pentru obiectivul b-dul X au fost prezentate 5 pagini ce contin stampila .X. SRL si antetul « beneficiar SC X SRL » si care cuprind borderouri cu insiruri de piese scrise si desenate. S-a prezentat procesul verbal de predare-primire documentatie din data de 09.10.2008, desi la aceasta data in contractul de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2008 obiectul de activitate era «servicii de verificare a proiectului de executie in domeniul spitalicesc », actul aditional adus ulterior a fost incheiat in data de 02.12.2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, serviciile inscise in factura nr..X./04.02.2009 emisa de SC .X. SRL neputînd fi justificate ca fiind prestate de catre aceasta.

**5) .X. lei** reprezentand cheltuieli de consultanta facturate in data de 14.09.2009 catre .X. din factura nr.X in valoare de .X. lei emisa de SC .X. SRL « c/v conf. ctr. nr.X/2009 consultanta ».

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul nr.X/2009 in care se mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta in vederea intocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie »,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului de contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei,
- decontarea lucrarilor se efectueaza pe masura predarii documentatiei corespunzatoare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective catre Beneficiar.

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala in vederea sustinerii facturii nr..X./14.09.2009, doua procese verbale de predare-primire documentatie pentru participare la licitatie.

Din verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala s-a constatat ca pentru Spitalul Clinic .X., Gradinita X, Institutul de Biologie .X. nu a existat nici o actiune premergatoare inceperii unor lucrari.

De asemenea s-a constatat ca pentru Gradinita X anuntul de participare nr.X a fost publicat in data de 10.06.2009, avand ca termen de primire oferta 03.07.2009, pentru Gradinita X anuntul de participare nr.X a fost publicat in data de 12.06.2009, termenul limita fiind 03.07.2009, pentru Institutul de Biologie .X., anuntul de participare nr.X a fost publicat in data de 03.07.2009 in timp ce procesul verbal de predare-primire a lucrarii a fost incheiat ulterior, in data de 31.07.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că aceste cheltuieli nu pot fi justificate ca fiind prestate de catre SC .X. SRL conform art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**6) X lei** cheltuieli inregistrate in baza facturii nr.X/03.03.2009 reprezentand c/val bilet avion. In data de 12.05.2001 X a transmis o adresa prin care confirma ca biletul a fost emis pe numele X, pentru destinatia Viena-Austria.

Organele de inspectie fiscala au constatat că aceste cheltuieli nu pot fi justificate de catre societate intrucat nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in interesul direct al activitatii si in scopul realizarii de venituri impozabile, nefiind anexat ordin de deplasare care sa certifice deplasarea conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**7) X lei** cheltuieli inregistrate din factura nr..X./22.12.2009 in valoare de .X. lei emisa de .X. SRL « prestari servicii conform contract nr..X./22.12.2009 ».

.X. a prezentat in justificare contractul de consultanta nr..X./22.12.2009 care mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta privind intocmirea documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie »,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului de contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentata organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei,
- decontarea lucrarilor de proiectare se efectueaza pe masura realizarii verificarilor pe fazele de proiectare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective catre Beneficiar

.X. a prezentat un dosar cu titlu « servicii de consultanta privind intocmirea proiectelor in domeniul spitalicesc » ce contine « conditii generale de contract pentru instalatii si proiectare –constructii, conditii de contract pentru echipamente si constructii inclusiv Proiectare », material ce a fost preluat de pe internet.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista discrepanta intre obiectul contractului ce il reprezinta consultanta si decontarea lucrarilor de proiectare.

Avand in vedere caracterul de maxima generalitate al materialului prezentat, organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat documentele nu sunt de natura a proba prestarea efectiva a serviciilor.

**8) .X. lei** cheltuieli inregistrate din factura nr.X/24.03.2009 emisa de SC .X. SRL « servicii de verificare pentru aparatura medicala conform contr.nr.X/2008 ».

.X. a prezentat in sustinere contractul nr.X/2008 care mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta si verificare pentru aparatura medicala»,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentata organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei,
- decontarea lucrarilor de proiectare se efectueaza pe masura realizarii verificarilor pe fazele de proiectare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective catre Beneficiar.

Prin nota explicativa nr..X./17.06.2011 se precizeaza : « serviciile achizitionate de la SC .X. SRL prin contractul nr..X./13.10.2008 au avut ca scop consultanta de specialitate privind specificatiile tehnice, gabaritul, greutatea si consumabile specifice aparaturii medicale considerate in elaborarea proiectelor .X. pentru Spitalul Judetean de Urgenta si Spitalul Regional de Urgenta. » acest

contract a fost incheiat intre .X. si .X., beneficiarul final al lucrarii fiind Ministerul Sanatatii Publice din Romania.

Urmare a controlului incrucisat efectuat la .X. finalizat prin PV nr..X./28.10.2010 prin raspunsul dat prin nota explicativa nr..X./13.10.2010 la intrebarea « cum ati executat serviciile relative la Proiectul .X. in relatia cu Ministerul Sanatatii Publice (cu salariatii proprii sau subcontractori – caz in care va rugam sa-i nominalizati ) » acest furnizor SC .X. SRL nu apare in lista celor nominalizati ca participand la acest proiect, raspunsul a fost : « serviciile prestate in baza contractului din data de 08.09.2008 intre .X. si .X. au fost executate atat de salariatii .X., cat si de subcontractori, in cazul verificarii tehnice a proiectului .X. de catre verificatori acreditati .X. : .X. (verificare It. Exigente A,B,C,D,E si F), .X. X (verificare le), .X. (verificare Is), X (verificare Ce+Ci), .X. (verificare Bl, D, E si F). »

.X. a prezentat in sustinere procesul verbal de predare primire din data de 17.03.2009 in care se mentioneaza ca a fost predata documentatia ce face obiectul contractului nr.X/2008 din 13.10.2008 in format electronic, pe suport optic.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate sunt mentionate diferit : in factura sunt servicii de verificare pentru aparatura medicala conform contractului nr.X/2008, in contract sunt servicii de consultanta si verificare pentru aparatura medicala iar in nota explicativa reprezinta, consultanta de specialitate privind specificatiile tehnice.

Avand in vedere nota explicativa prezentata rezulta ca aceste servicii facturate de SC .X. SRL sunt aferente Proiectului .X. pentru Spitalul Judetean de Urgenta si Spitalul Regional de Urgenta, al carui beneficiar final a fost Ministerul Sanatatii Publice din Romania, organele de inspectie fiscala au constatat in timpul controlului incrucisat efectuat la .X., ca receptia a fost efectuata in doua etape, respectiv 18.11.2008 si 12.12.2008, procesele verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie a Ministerului Sanatatii Publice si aprobate de ministrul Sanatatii, fiind incheiate astfel: PV nr.X/18.11.2008, PV nr..X./18.11.2008, PV nr..X./12.12.2008 si PV nr..X./12.12.2008. Factura nr.X/24.03.2009 emisa de SC .X. SRL la care a fost prezentat PV de predare primire din data de 17.03.2009 nu se justifica, intrucat serviciile au fost finalizate inca din decembrie 2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat documentele nu sunt de natura a proba prestarea efectiva a serviciilor.

**9) .X. lei** cheltuieli inregistrate de societate din factura nr..X./02.11.2009 in suma totala de .X. lei cu TVA, factura emisa de SC .X. SRL in baza contractului de consultanta nr..X./10.09.2009 « consultanta tehnica in obtinerea



documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate in programul de reabilitare termica »; valoarea totala a contractului a fost de .X. lei fara TVA.

.X. a prezentat in sustinere contractul nr.X/2009 care mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta tehnica in obtinerea documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate in programul de reabilitare»,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei,
- decontarea lucrarilor se efectueaza in urma predarii documentatiei corespunzatoare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii platii integrale, pentru toate serviciile prestate de proiectantul general de la Beneficiar .

.X. a prezentat in sustinere « procesul verbal de predare primire a documentatiei tehnice in format electronic » in care se specifica ca s-au predat X DVD-uri.

Din contractul mentionat mai sus nu rezulta locatiile pentru care urma sa se efectueze consultanta, drept pentru care in timpul inspectiei fiscale administratorul societatii a prezentat in scris ca « obiectul contractului nr.X/2009 incheiat cu SC .X. SRL Servicii de consultanta tehnica pentru documentatia specifica imobilelor intrate in programul de reabilitare termica », se refera la imobile din sector X.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat documentele nu sunt de natura a proba prestarea efectiva a serviciilor.

**10) .X. lei** cheltuieli inregistrate din factura nr..X./06.09.2009 emisa de X Impex SRL.

.X. a prezentat in sustinere contractul nr.X/2009 care mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta in vederea intocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie »,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de X lei,
- decontarea lucrarilor se efectueaza in urma predarii documentatiei corespunzatoare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective de catre Beneficiar.

.X. a prezentat in sustinere procesul verbal de receptie documentatie incheiat in data de 06.09.2009 prin care preda documentatia de participare la

licitatie pentru X locatii la care urma sa aiba loc licitatie pentru atribuirea unor lucrari de proiectare si executie lucrari de reabilitare termica in sectoarele X si X.

Organele de inspectie fiscala au solicitat un exemplar din aceasta documentatie, societatea neprezentand decat doua anunturi de participare la licitatii listate de pe internet pentru doua locatii, respectiv pentru X nr.X – termenul limita de depunere a ofertelor fiind 10.08.2009, pentru adresa Calea X nr.X - termenul limita de depunere a ofertelor era 17.08.2009, date anterioare Procesului verbal de receptie documentatie incheiat in data de 06.09.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat documentele nu sunt de natura a proba prestarea efectiva a serviciilor.

**11) X lei** cheltuiala cu diferenta de curs valutar aferenta restituirii in data de 10.11.2009 a imprumuturilor acordate de d-na .X, rezultata din calcul eronat.

In data de 31.07.2008 .X. a incheiat contractul de imprumut cu d-na .X. X, prin care societatea primea suma de X lei, reprezentand echivalentul a X euro la cursul valutar de X ron/euro – in vederea desfasurarii de catre imprumutat in bune conditii a activitatilor economice din obiectul de activitate.

La art.3.3 din contract se prevede ca restituirea imprumutului se va face in lei, reprezentand echivalentul a X euro la cursul de vanzare BRD din ziua restituirii imprumutului. In data de 24.11.2008 s-a mai incheiat inca un contract de imprumut intre cele doua parti pentru suma de X lei reprezentand echivalentul a X euro la cursul valutar de X ron/euro, restituirea acestuia conform contractului se va face in lei, reprezentand echivalentul a X euro la cursul de vanzare BRD din ziua restituirii imprumutului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achitat in data de 10.11.2009 suma de X lei. Diferenta de X lei a fost inregistrata in evidenta contabila astfel : X lei prin debitul contului 1171 reprezentand reevaluare la 31.12.2008 pentru echivalentul de X euro\*X=X lei pentru care societatea a depus declaratie rectificativa privind impozitul pe profit la anul 2008, iar diferenta de X lei a fost inregistrata ca diferenta de curs valutar la data de 10.11.2009 cand s-a restituit imprumutul.

Din verificarile efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 10.11.2009 cursul BNR a fost X iar din calcule rezulta o diferenta de curs valutar la plata echivalentului de X euro de X lei si nu X lei, cat a inregistrat societatea, rezultand o diferenta de X lei inregistrata in plus.

**Profitul impozabil fiscal la anul 2009, a fost influentat si de urmatoarele venituri :**

- **X lei – cu semnul minus** – pe care societatea le-a facturat catre .X. din contractul de parteneriat si servicii din 08.09.2008 reprezentand « *servicii* »

*relativ Proiect .X.* » respectiv : factura nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei, factura nr. .X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei si factura nr..X..X./28.07.2009 in valoare de .X. lei, venitul cumulat din cele trei facturi fiind de X lei pe care societatea le-a inregistrat in conturile de venituri in anul 2009, iar echipa de inspectie fiscala a stabilit ca acest venit este aferent anului 2008.

- **.X. lei** reprezinta venituri neinregistrate in anul 2009 aferent serviciilor efectuate pentru reabilitarea termica a blocurilor din Sectorul X, si pe care societatea le-a facturat in data de 01.10.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli pentru reabilitarea termica a blocurilor din Sectorul X, servicii pe care .X. nu le-a facturat pana la data de 30.09.2010 catre Primaria sector .X.. Or, in data de 01.10.2010 s-au emis X de facturi in valoare totala de X lei, suma incasata integral in data de 11.10.2010.

.X. a prezentat in sustinere urmatoarele documente :

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. SRL in calitate de constructor privind predarea, respectiv primirea a X exemplare complete ale proiectelor privind lucrari de Reabilitare termica pentru urmatoarele locatii... » avand ca beneficiar Primaria sectorului X –Directia Investitii » - in acest proces verbal fiind inscrise X locatii, si

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC X SRL in calitate de constructor privind predarea, respectiv primirea a X exemplare complete ale proiectelor privind lucrari de reabilitare termica pentru urmatoarele locatii « avand ca beneficiar Primaria sectorului X Directia Investitii » - in acest proces verbal fiind inscrise X locatii aferente unui numar de X contracte,

- adresa nr..X./21.09.2010 transmisa de SC X SRL catre .X. prin care ii comunica acceptul Beneficiarului cu privire la proiectele tehnice si detalii de executie pe care .X. le-a elaborat pentru lucrarile de reabilitare termica blocuri si ca serviciile de proiectare se pot factura catre Primaria Sectorului X,

- adresa nr.X/06.09.2010 transmisa de SC .X. .X. SRL catre .X. prin care ii instiinteaza ca proiectele pentru reabilitare termica pentru X locatii au fost receptionate de beneficiar si pot fi facturate direct catre beneficiar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate in data de 01.10.2010 au fost efectuate in anul 2009, servicii efectuate in baza Procesului verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. SRL in calitate de constructor, pentru X locatii, valoarea veniturilor fiind de X lei si Procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC X SRL in calitate de constructor, pentru X locatii aferente unui numar de X contracte, valoarea veniturilor rezultate din aceste contracte fiind de X lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea

reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, si art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au emis dispozitia de masuri nr..X./10.08.2011 prin care au dispus regularizarea impozitului pe profit aferent veniturilor inregistrate in luna octombrie 2010, intrucat perioada supusa inspectiei fiscale a fost pana la data de 31.12.2009, iar veniturile prestate catre Primaria sectorului X trebuiau inregistrate in anul 2009.

- **X lei** reprezinta diferenta de venituri nefacturate si neinregistrate in evidenta contabila din serviciile de proiectare efectuate in baza contractelor nr.X/05.05.2009 pentru imobilul situat in str..X. X bl.X sc.X, ctr. nr.X/05.05.2009 - imobil .X. 112 bl.X sc.X, ctr.nr.X/05.05.2009 - imobil .X. X bl.X sc.A, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil .X. nr.X bl.X sc.X, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil X nr.X bl.X.

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca au fost incheiate X de contracte de reabilitare imobile in sector X, contracte ce au fost incheiate cu Primaria sectorului X in calitate de beneficiar si asocieri formate din constructori si proiectanti (.X.)-asocieri ce au avut calitatea de antreprenor, din aceste asocieri constructorul era numit lider al asocierii. Toate cele X de contracte au fost incheiate in aceeasi forma de asociere cu Primaria Sectorului X, iar anexat la fiecare contract era defalcat pretul total al contractului, respectiv pretul pentru partea de proiectare si pretul pentru partea constructorului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. in calitate de proiectant a facturat integral c/val serviciilor de proiectare mentionate in contracte, direct catre Primaria sectorului X pentru un numar de X de contracte, exceptie facand un numar de X

contracte in care asocierea era formata din .X. SRL – lider al asocierii, .X. SRL, .X. si .X. SA, si pentru care .X. a facturat catre .X. SRL prin facturile .X., X, X, X si X toate emise in data de 22.12.2009 numai un procent de 0,8%. Valoarea totala a celor Xfacturi insumeaza .X. lei cu TVA.

.X. a prezentat Acordul de asociere si actul aditional nr.X, iar cotele prevazute prin actele aditionale nu corespundeau cu sumele inscrise in facturile emise catre .X. SRL.

In data de 03.06.2011 conducerea societatii a prezentat alte acte aditionale modificate cu procentele corespunzatoare sumelor inscrise in facturi.

Prin nota explicativa nr..X./17.06.2011 s-a solicitat .X. sa ne precizeze de ce nu a facturat catre Primaria sectorului X c/val aferenta partii de proiectare, asa cum a procedat si cu restul contractelor (X). .X. precizeaza « compania si-a indeplinit obligatiile de a factura prestarile de servicii de proiectare in concordanta cu procentul stabilit in Acordurile de asociere incheiate cu executantii de lucrari. In cazul celor X proiecte aferente facturilor amintite de dumneavoastra, valoarea integrala a lucrarilor contractate si executate de Asociere cu si pentru Primaria

Sectorului .X.. In urma amendarii Acordurilor de asociere prin acte aditionale in data de 14.09.2009 au fost modificate cotele de participare valorica si procentuala in Asociere. Avand in vedere cele prezentate mai sus, consideram ca .X. si-a indeplinit in integralitate obligatiile contractuale cat si cele legale, inclusiv din punct de vedere fiscal privind obligatiile catre bugetul statului. In cazul de fata o eventuala facturare catre Primaria sectorului X presupunea o incalcare a obligatiilor contractuale prin majorarea nejustificata a valorii lucrarilor contractate de Asociere. »

Organele de inspectie fiscala au constatat ca asocierea cu Primaria Sectorului .X. nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005. Procentele mentionate in actele aditionale nu au relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexele la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, respectiv pentru partea de proiectare si constructie, acestea nefiind modificate, iar repartitia procentuala mentionate in actele aditionale nu se justifica.

Mai mult, pentru cele X contracte, serviciile privind partea de proiectare au fost efectuate integral de .X., conform proceselor verbale de constatare a terminarii lucrarilor/predare-primire, ce au fost incheiate ca si in cazul celorlate contracte de .X. direct cu Primaria sectorului X, aceste servicii fiind efectuate de .X. atat cu salariatii proprii cat si cu subcontractori : .X. SRL – pentru .X. X sc.X, .X. X sc.A, .X. nr.X bl.X, .X. nr.X bl.X sc.X, Biroul Individual de Arhitectura .X. si .X. SRL pentru .X. nr.X bl.X, .X. nr.X bl.X sc.X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul verbal de terminare a lucrarilor pentru cele X imobile, pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale, conform adresei nr..X./13.07.2011 data de societate.

Astfel, rezulta o diferenta din serviciile de proiectare nefacturata in suma de .X. lei pentru cele X imobile.

Organele de inspectie fiscal au constatat ca aceste servicii au fost efectuate de .X. conform documentelor semnate si de Primaria Sectorului .X., iar veniturile trebuiau inregistrate in evidenta contabila a .X. si nu a .X. SRL, intrucat nu aceasta societate a efectuat cheltuielile cu prestarea serviciilor in cauza.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.19 alin.1 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform cu directivele europene si art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

- **.X. lei** cheltuieli provenite din factura nr..X. nr..X./01.04.2010 emisa in aprilie 2010 iar procesul verbal de predare a fost incheiat in data de 28.08.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.19 alin.1 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform cu directivele europene si art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au emis dispozitia de masuri nr..X./10.08.2011 prin care au dispus regularizarea impozitului pe profit aferent veniturilor inregistrate in luna aprilie 2010, intrucat perioada supusa inspectiei fiscale a fost pana la data de 31.12.2009, iar veniturile prestate catre trebuiau inregistrate in trimestrul X/2009.

- **.X. lei** cheltuieli provenite din factura nr..X./08.03.2010 in valoare totala de .X. lei emisa catre SC .X. SRL. A fost prezentat procesul verbal de constatare a terminarii lucrarilor incheiat in data de 07.07.2009 pentru lucrarile Studiu geotehnic – sos .X. nr.X, X, X, X si ridicare topografica sos. .X. nr.X, X, X, X, care fac obiectul contractului nr.X/200 si procesul verbal de constatare a terminarii lucrarilor din data de 17.07.2009 pentru « Documentatie tehnica pentru autorizatie de construire – Ansamblu .X. bl.X, X, X – etapa X – sos .X. nr.X, X, X, X » si « Proiect tehnic si caiet de sarcini Ansamblu .X. bl.X, X, X – etapa 1 – sos .X. nr.X, X, X, X » care fac obiectul contractului nr.X/2008, ambele procese verbale fiind semnate si stampilate de beneficiarul serviciilor, respectiv acceptate.

Conform art.5 din contractul incheiat intre cele doua parti « decontarea proiectului se va face pe faze, in termen de cel mult 5 zile de la data semnarii procesului verbal de receptie a fazei proiectului si primirea de catre client a facturii corespunzatoare ».

Conform art.9 « receptia documentatiilor de proiectare se face prin procesul verbal de predare a lucrarilor semnat de Client intr-un termen maxim de 5 zile de la primirea acestora, pe baza borderourilor de piese scrise si desenate, cu luarea in considerare a prevederilor art.10 lit.g si art.11 lit.d. »

La art.10 lit.g – obligatiile clientului se prevede « sa ceara Proiectantului in termen de 15 zile de la primire completarea eventualelor lipsuri din documentatie », in limitele normativelor si legilor in vigoare : depasirea acestui termen prezuma acceptarea lucrarilor in forma si continutul predat « ori in cauza, procesul verbal de terminare a lucrarilor a fost semnat de parti fara obiectiuni, efectuarea lucrarilor s-a constatat prin procesul verbal de 07.07.2009, 17.07.2009, insusite de parti. »

Organele de inspectie fiscala constata ca serviciile prestate de .X. catre SC .X. SRL si acceptate prin cele doua PVTL din 07 si 17.07.2009 si concretizate prin factura nr..X./08.03.2010 trebuiau facturate cel mai tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, respectiv luna august 2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform cu directivele europene si art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au emis dispozitia de masuri nr..X./10.08.2011 prin care au dispus regularizarea impozitului pe profit aferent veniturilor inregistrate in luna martie 2010, intrucat perioada supusa inspectiei fiscale a fost pana la data de 31.12.2009, iar veniturile prestate catre trebuiau inregistrate in trimestrul X/2009.

### **CONCLUZII :**

In urma inspectiei fiscale privind determinarea si declararea impozitului pe profit pentru perioada 2008-31.12.2009 s-au constatat urmatoarele diferente fata de societate – anexa nr.41 :

- .X. lei debit,
- .X. lei majorari de intarziere,
- .X. lei penalitati de intarziere.

Accesoriile au fost calculate pana la data de 31.07.2011.

## **2. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

### **In timpul inspectiei fiscale nu s-a acceptat TVA la deducere in suma de .X. lei, reprezentand :**

- **.X. lei** TVA dedusa de catre .X. din factura nr..X./03.09.2010 emisa de American .X. SRL CUI.X., in calitate de subproiectant –contract de subproiectare nr..X./ .X./2010.

Obiectul contractului il reprezinta executarea si elaborarea documentatiilor tehnice, proiectarea si supravegherea in vederea executarii lucrarilor de constructii pentru reabilitarea si modernizarea Spitalului Judetean .X., pavilion central, corpurile A, B, C si D conform precizarilor din documentatia de avizare a lucrarilor de investitie (D.A.L.L.).

Valoarea lucrarilor este de .X. lei exclusiv TVA, valoare facturata prin factura nr..X./03.09.2010, cu explicatia – prestari servicii cf. contract .X./28.01.2010, fara sa existe documente justificative din care sa rezulte ca aceste servicii s-au si prestat.

Din verificarea bazei de date existente la DGFP-MB s-a constatat ca acest contribuabil a avut sediul social pana la data de 06.01.2010 in .X. str..X. nr.X, sector X, iar incepand cu data de 06.01.2010 sediul a fost mutat in jud. .X., oras .X., inregistrat sub nr. J23/22/06.01.2010, iar incepand cu data de 18.11.2010 are sediul expirat. Din analiza facturii nr.ABC 00.X./03.09.2010 se constata ca la furnizor sunt inscrise datele de identificare de pe vechiul sediu social, respectiv J40/.X./2006, sediul din .X. str. .X. nr.X sector X, modificate cu pixul, banca si contul bancar, iar la CIF inscris RO in fata codului fiscal.

Din verificarea neconcordanțelor din Declaratia 394 s-a constatat ca factura nr..X./03.09.2010 emisa de American .X. SRL nu a fost declarata de acesta in declaratia 394.

Totodata s-a constatat ca societatea nu este platitoare de TVA si este declarat inactiva conform OPANAF nr.1167/29.05.2009, incepand cu data de 11.06.2009 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.12 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.3 alin.1 si alin.2 din OPANAF nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi.

- **.X. lei** TVA inregistrata din doua facturi emise de SC .X. SRL CUI.X..

1. factura nr..X./15.09.2009 in valoare totala de .X. lei, din care TVA .X. lei (baza .X. lei, din care .X. lei reprezinta expertiza tehnica, proiect tehnic, caiet sarcini, detalii executie, verificare proiect si .X. lei – asistenta tehnica – conform situatie de plata nr.1), cu explicatia « contravaloare situatie de plata nr.X str..X. X, bl.X conform ctr. J-AC .X./30.03.2009 si act ad.I acord asociere », si

2. factura nr..X./15.09.2009 in valoare totala de .X. lei din care TVA .X. lei ( baza .X. lei din care .X. lei reprezinta expertiza tehnica, proiect Tehnic+caiet sarcini+detalii executie, verificare proiect si .X. – asistenta tehnica – conform situatie de plata nr.1), cu explicatia « contravaloare situatie de plata nr.I str. .X. X bl.X conform ctr.J-AC.X./30.03.2009 si act ad.I acord asociere.

In baza contractului J-AC .X./30.03.2009 .X. a emis si factura nr..X./26.08.2009 catre Primaria sector X in valoare de .X. lei (baza .X. lei) « documentatie tehnico-economica –reabilitare termica imobil str. .X. nr.X, bl.X proiect J-.X./X./2009 : expertiza tehnica, proiect tehnic+caiet de sarcini+detalii de executie verificare proiect. »

Au fost prezentate organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente :

-proces verbal de constatare a terminarii lucrarii din data de 06.04.2009 intre .X. si Primaria SECTOR .X.,

-adresa nr..X./08.05.2009 transmisa de Primaria sector X catre .X. prin care se comunica avizarea din data de 07.05.2009 a documentatiei tehnico-economica pentru adresa din str. .X. nr.X bl.X si prin care ii roaga sa predea documentatia pentru obtinerea avizelor pentru obtinerea Autorizatiei de constructie pentru imobilele situate la adresele mentionate,

-procesul verbal de predare primire a documentatiei solicitate prin adresa nr..X./08.05.2009 incheiat in data de 20.08.2009 intre .X. si Primaria sector X,

-contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 a fost incheiat intre Primaria sector X in calitate de beneficiar si asocierea formata de SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. si SC .X. SA reprezentata prin liderul de asociere .X. SRL – antreprenor.

-anexa nr.X la contract, pretul contractului este detaliat pentru partea de proiectare, asistenta tehnica si lucrari, rezultand ca partea aferenta proiectarii fara TVA este de .X. lei, suma facturata corect de catre .X. catre Primaria sector X in baza documentelor anexate la factura.

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:



- contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 si Acordul de asociere din data de 17.02.2009 incheiat intre cei patru asociati in vederea participarii la licitatie din care rezulta ca modalitatea de impartire a rezultatelor asocierii este conform procentelor de participare a fiecarei parti, respectiv : SC .X. SRL – 60%, SC .X. SRL – 32% si .X. – 8%. Prin actul aditional nr.X la acordul de asociere din data de 14.09.2009, contributia financiara precum si repartizarea fizica, valorica si procentuala a contractului de achizitie preluate de fiecare asociat pentru executia obiectivului supus licitatiei este : SC .X. SRL-X%, SC .X. SRL – 32% si .X. – 0,84%,

- act aditional nr.X la acordul de asociere datat tot cu 14.09.2009 prin care s-au modificat procentele astfel: SC .X. SRL – X%, SC .X. SRL – 31% si .X. – X%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procentul de X% din contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 nu exista, ci dimpotriva si-a inregistrat suplimentar si cheltuieli cu asistenta tehnica din factura emisa de SC .X. si ca asocierea cu Primaria SECTOR .X., nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati, conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005, procente mentionate in actele aditionale neavand relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexe la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, pentru partea de proiectare si constructie.

.X. pentru obiectivul « reabilitare termica imobil str..X. nr.X, bl.X –Proiect J-.X./X./2009 a efectuat serviciile de proiectare cu furnizorii sai de servicii, respectiv : SC .X. SRL, Biroul individual de arhitectura .X. X .X. – conform anexelor la facturile emise de acestia si in baza contractului J-.X./X./2009 a facturat aceste servicii corect catre Primaria SECTOR .X., fara sa fie facturata insa partea de asistenta tehnica. Din adresa nr..X./13.07.2011, rezulta ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul final de terminare a lucrarilor pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale.

Astfel, TVA inregistrata de .X. din factura nr..X./15.09.2009 in suma de .X. lei emisa de SC .X. SRL nu poate fi acceptata la deducere deoarece serviciile nu pot fi justificate ca fiind efectuate de SC .X. SRL si nici nu se justifica serviciile facturate de SC .X. SRL in baza contractului J-.X./X./2009.

Situatia este similara si pentru factura nr..X./15.09.2009 pentru TVA in suma de .X. lei.

Contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 si Acordul de asociere din data de 17.02.2009 incheiat intre cei patru asociati in vederea participarii la licitatie din care rezulta ca modalitatea de impartire a rezultatelor asocierii este conform procentelor de participare a fiecarei parti, respectiv : SC .X. SRL – 60%, SC .X. SRL – 31% si .X. – 9%. Prin actul aditional nr.1 la acordul de asociere din data de 14.09.2009, contributia financiara precum si repartizarea fizica, valorica si

procentuala a contractului de achizitie preluate de fiecare asociat pentru executia obiectivului supus licitatiei este : SC .X. SRL-68,05%, SC .X. SRL – 31% si .X. – 0,95%,

- act aditional nr.1 la acordul de asociere datat tot cu 14.09.2009 prin care s-au modificat procentele astfel: SC .X. SRL – .X.%, SC .X. SRL – 3X% si .X. – .X.%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procentul de .X.% din contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 nu exista, ci dimpotriva si-a inregistrat suplimentar si cheltuieli cu asistenta tehnica din factura emisa de SC .X. si ca asocierea cu Primaria SECTOR .X., nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati, conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005, procente mentionate in actele aditionale neavand relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexe la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, pentru partea de proiectare si constructie.

.X. pentru obiectivul « reabilitare termica imobil str..X. .X. nr.21, bl.11 – Proiect J-.X./X./2009 a efectuat serviciile de proiectare cu salariatii proprii–conform Procesului verbal de avizare CTE nr.X./03.04.2009 si in baza contractului J-.X./X./2009 a facturat aceste servicii corect catre Primaria SECTOR .X., fara sa fie facturata insa partea de asistenta tehnica. Din adresa nr..X./13.07.2011, rezulta ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul final de terminare a lucrarilor pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA in suma de .X. lei din factura nr..X./15.09.2009 nu poate fi acceptata la deducere deoarece serviciile nu pot fi justificate ca fiind efectuate de SC .X. SRL si nici nu justifica serviciile facturate de SC .X. SRL in baza contractului nr. J-.X./X./2009 catre .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.146 alin.1 lit.a si art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **.X. lei** TVA dedusa din facturile inregistrate in evidenta contabila a societatii in luna decembrie 2009 din doua facturi emise de SC .X. SRL – CUI.X. in valoare totala de .X. lei (TVA .X. lei) emisa in baza contractului nr..X./2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei privind masuratori si relevee a spatiilor aferente investitiei « Servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X. » si factura .X./04.12.2009 in valoare de .X. lei (TVA .X. lei) emisa in baza contractului nr..X./02.11.2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei de completare proiect pentru Spitalul Oncologic .X..

Prin adresa nr..X./23.08.2010 emisa de Primaria sector .X. se instiinteaza .X. ca s-a contestat procedura de licitatie avand ca obiect Servicii de proiectare Amenajare peisagistica .X. si s-a dispus anularea procedurii si ca « toate obligatiile dvs pe care vi le-ati creat prin depunerea de oferte inceteaza cu

data primirii prezentei ». Prin actul aditional nr.X la contractul nr..X./2009 se mentioneaza « de comun acord, cele doua parti contractante au convenit pe cale amiabila rezilierea contractului mai sus amintit, cu urmatorul amendament : Urmare a modificarii temei de proiectare la investitia .X., valoarea lucrarilor se reduce la .X. lei » si au prezentat factura .X./29.11.2010 in valoare totala de -.X. lei (TVA .X. lei) cu explicatia « storno partial factura nr.A.X./29.11.2010 ».

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca anuntul de participare la licitatie publica « servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X. » nr. .X. a fost publicat in data de 02.06.2010 iar termenul limita pentru primirea ofertelor sau a cererilor de participare a fost 14.06.2010, date ce nu coincid cu momentul emiterii procesului verbal de receptie din data de 26.11.2009 si facturii nr..X./07.12.2009.

Din analiza efectuata de organele de inspectie fiscala rezulta ca suma de .X. lei reprezinta TVA aferenta celor doua facturi emise in luna decembrie 2009 respectiv .X. lei din factura nr..X./07.12.2009 si .X. lei din factura nr. .X./04.12.2009.

Prin actul aditional nr.X la contractul nr..X./02.11.2009 se mentioneaza « de comun acord, cele doua parti contractante au convenit pe cale amiabila rezilierea contractului, cu urmatorul amendament : urmare a anularii investitiei Spitalul de oncologie .X., contractul nr..X./02.11.2009 se anuleaza » si au prezentat factura .X./25.11.2010 in valoare totala de -.X. lei prin care a stornat factura nr.A.X./04.12.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si au stabilit ca TVA in suma de .X. lei nu poate fi dedusa in luna decembrie 2009 din cele doua facturi emise de .X. SRL, fapt confirmat de societate prin stornarea acestora in luna noiembrie 2010.

- **.X. lei** TVA inregistrata din factura nr..X./22.12.2009 in valoare totala de .X. lei emisa de SC .X. SRL – CUI .X. « prestari servicii conform contract nr..X./22.12.2009 ».

.X. a prezentat in justificare contractul de consultanta nr..X./22.12.2009 care mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta privind intocmirea documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie »,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei inclusiv TVA,
- decontarea lucrarilor de proiectare se efectueaza pe masura realizarii verificarilor pe fazele de proiectare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective catre Beneficiar.

.X. a prezentat un dosar cu titlu « servicii de consultanta privind intocmirea proiectelor in domeniul spitalicesc » ce contine « conditii generale de contract pentru instalatii si proiectare – constructii, conditii de contract pentru echipamente si constructii inclusiv Proiectare », material ce a fost preluat de pe internet.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista discrepanta intre obiectul contractului ce il reprezinta consultanta si decontarea lucrarilor de proiectare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile inscrise in factura nr..X./22.12.2009 nu se justifica ca fiind prestate de SC .X. SRL, societatea ne prezentand documente justificative din care sa reiasa prestarea efectiva a acestei consultante. .X. a precizat faptul ca SC .X. SRL a efectuat consultanta pe o perioada mai mare de timp iar din procesul verbal de predare primire nr..X./22.12.2009, rezulta ca serviciile inscrise in factura sunt prestate in data de 22.12.2009, contractul fiind incheiat tot in data de 22.12.2009 ca si factura datata 22.12.2009.

Avand in vedere caracterul de maxima generalitate al materialului prezentat, organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **.X. lei TVA dedusa de societate** din factura nr..X./02.11.2009 in suma totala de .X. lei cu TVA, emisa de SC .X. SRL – CUI .X., in baza contractului de consultanta nr..X./10.09.2009. Obiectul contractului il reprezinta servicii de consultanta tehnica in obtinerea documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate in programul de reabilitare termica. Valoarea totala a contractului a fost de .X. lei, fara TVA suma facturata integral prin factura mentionata mai sus.

.X. a prezentat in sustinere contractul nr.X/2009 care mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta tehnica in obtinerea documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate in programul de reabilitare tehnica »,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei fara TVA,
- decontarea lucrarilor se efectueaza in urma predarii documentatiei corespunzatoare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii platii integrale, pentru toate serviciile prestate de proiectantul general de la Beneficiar.

.X. a prezentat in sustinere « procesul verbal de predare primire a documentatiei tehnice in format electronic » in care se specifica ca s-au predat X DVD-uri.

Din contractul mentionat mai sus nu rezulta locatiile pentru care urma sa se efectueze consultanta, drept pentru care in timpul inspectiei fiscale

administratorul societatii a prezentat in scris ca « obiectul contractului nr.20/2009 incheiat cu SC .X. SRL Servicii de consultanta tehnica pentru documentatia specifica imobilelor intrate in programul de reabilitare termica », se refera la imobile din sector X

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **.X. lei** TVA dedusa din factura nr. .X./02.08.2010 in valoare totala de 2 .X. lei emisa de SC .X. SRL « plata contract prestari servicii ». Factura are anexat Procesul verbal de predare-primire din data de 02.08.2010 prin care se preda documentatia tehnica privind studiile de oferta pentru « modernizare si consolidare » Spitalul Judetean .X..

Din evidenta contabila rezulta ca societatea nu a facturat nici un venit aferent Spitalului judetean .X., iar din precizarea data de administratorul societatii rezulta ca « documentatia pentru licitatie organizata de Directia de sanatate publica a judetului .X. pentru elaborarea proiectului tehnic si executia lucrarilor de reparatii capitale la Spitalul Judetean de Urgenta .X., a fost pregatita pentru predare, dar nu a fost depusa la Autoritatea contractuala. Motivul a fost: neindeplinirea conditiilor de participare in urma refuzului partenerului nostru de a participa. Mentionam ca refuzul a fost transmis cu foarte putin timp inainte de data depunerii documentatiei ».

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceste servicii nu se justifica efectuarea lor, in conditiile in care .X. nici nu a participat la licitatie.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **.X. lei** TVA dedusa din factura nr..X./04.02.2009 emisa de SC .X. SRL CUI.X. in baza contractului de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2008 « servicii de verificare a proiectului de executie (memorii, documentatie tehnica, planuri autorizatie) in domeniul spitalicesc, valoarea totala a contractului fiind de .X. lei, factura ce are la baza Procesul verbal de predare-primire documentatie incheiat in data de 02.12.2008 si care a cuprins verificarea proiectului de executie « Proiect .X. – Spitalul Judetean de Urgenta si Spitalul Regional de Urgenta.

.X. a prezentat in sustinere actul aditional nr.X/02.12.2008 la contract, prin care obiectul contractului se modifica in sensul ca prestatorul va furniza servicii de verificare a proiectului de executie atat in domeniul spitalicesc cat si in domeniul constructiilor civile. Valoarea totala a contractului este defalcata pentru patru proiecte : proiect .X. – Spital Judetean de Urgenta si Spital Regional de Urgenta – .X. lei, sos. .X. – .X. lei, b-dul X I – .X. lei si .X. – .X. lei.

Mai mult si prin raspunsul dat prin nota explicativa nr..X./13.10.2010 la PV nr..X./28.10.2010 la intrebarea « cum ati executat serviciile relative la Proiectul .X. in relatia cu Ministerul Sanatatii Publice (cu salariatii proprii sau subcontractori

– caz in care va rugam sa-i nominalizati) » furnizorul SC .X. SRL nu apare in lista celor nominalizati ca participand la acest proiect, conform raspunsului dat : « serviciile prestate in baza contractului din data de 08.09.2008 intre .X. si .X. au fost executate atat de salariatii .X. cat si de subcontractori, in cazul verificarii tehnice a proiectului .X. de catre verificatori acreditati .X. : .X. (verificare It. Exigente A, B, C, D, E si F), .X. Hera (verificare le), .X. (verificare Is), .X. (verificare Ce+Ci), .X. (verificare BI, D, E si F). »

.X. a prezentat urmatoarele documente :

- o copie « lista planuri » avand antetul X X .X. si cu mentiunea .X.. Din data de 28.11.2008 si o copie dupa alta lista de planuri avand antetul .X. .X. .X. GMBH -0649- spital Romania, copii pe care apare stampila societatii .X. SRL,

- sos..X. – copii de pe 15 pagini ce contin stampila .X. SRL si antetul « beneficiar SC .X. », borderou –arhitectura cu insirui de piese desenate, piese scrise, pagini ce nu au continuitate, unele fiind anexate in dublu, triplu exemplar,

- materialele prezentate pentru justificarea serviciilor efectuate de SC .X. SRL au fost prezentate si pentru justificarea serviciilor prestate de SC .X.- SERV SRL fara sa fie aplicata stampila SC .X. SRL. Acestea prezinta modificari in cadrul paginilor, la borderoul arhitectura+rezistenta apare la intocmit arh.lancu Popescu, nume ce la justificarea cheltuielilor pentru SC .X. SRL a fost eliminat,

- contractul nr..X.-001/12.05.2008 incheiat intre .X. si SC .X.- SERV SRL, respectiv operatia de verificare proiect cade in sarcina SC .X.- SERV SRL. Serviciile sunt inscrise in factura nr..X./04.02.2009 emisa de X SRL dar nu sunt prestate de acesta,

- proces verbal de predare primire a documentatie din data de 09.10.2008 pentru obiectivul Ansamblu de locuinte: sos .X., desi contractul de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2008 « servicii de verificare a proiectului de executie in domeniul spitalicesc », actul aditional adus ulterior a fost incheiat in data de 02.12.2008,

- pentru obiectivul .X. s-au prezentat copii de pe X pagini pe care apare stampila SC .X. SRL si antetul SC .X. SRL. Acestea contin borderouri cu insirui de piese desenate, piese inscrise, pagini ce nu au continuitate si in subsolul paginilor apare firma .X. SRL. .X. a prezentat procesul verbal de predare primire documentatie incheiat in data de 09.10.2008, desi la aceasta data in contractul de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2008 obiectul de activitate era « servicii de verificare a proiectului de executie in domeniul spitalicesc », actul aditional incheiat ulterior a fost incheiat in data de 02.12.2008,

- pentru obiectivul b-dul .X. au fost prezentate X pagini ce contin stampila SC .X. SRL si antetul « beneficiar SC .X. SRL » care cuprind borderouri cu insirui de piese scrise si desenate. S-a prezentat procesul verbal de predare-primire documentatie din data de 09.10.2008, desi la aceasta data in contractul de prestari servicii nr.MC.X./09.10.2008 obiectul de activitate era «servicii de

verificare a proiectului de executie in domeniul spitalicesc », actul aditional adus ulterior a fost incheiat in data de 02.12.2008.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile inscrise in factura nr..X./04.02.2009 emisa de .X. SRL nu pot fi justificate ca fiind prestate de acesta pentru .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **.X. lei** TVA dedusa din factura nr..X./14.09.2009 in valoare totala de .X. lei emisa de SC .X. SRL reprezentand « c/v conf.ctr.nr.X/2009 consultanta ».

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul nr.X/2009 in care se mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta in vederea intocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie »,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului de contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei inclusiv TVA,
- decontarea lucrarilor se efectueaza pe masura predarii documentatiei corespunzatoare in termen de X zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective catre Beneficiar.

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala in vederea sustinerii facturii nr..X./14.09.2009 doua procese verbale de predare-primire documentatie pentru participare la licitatie.

Din verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala s-a constatat ca pentru Spitalul Clinic .X., Gradinita X, Institutul de Biologie .X. nu se justifica efectuarea consultantei, intrucat nu s-a executat nici o lucrare pe aceste obective. Societatea nu a facut dovada participarii la licitatii, iar pentru Primaria sectorului X din verificarile efectuate s-a constatat ca nu au fost X de imobile pentru reabilitari termice, ci numai X.

De asemenea s-a constatat ca pentru Gradinita nr.X anuntul de participare nr. .X. a fost publicat in data de 10.06.2009, avand ca termen de primire oferta 03.07.2009, pentru Gradinita X anuntul de participare nr. .X. a fost publicat in data de 12.06.2009, termenul limita fiind 03.07.2009, pentru Institutul de Biologie .X., anuntul de participare nr. .X. a fost publicat in data de 03.07.2009 in timp ce procesul verbal de predare-primire a lucrarii a fost incheiat ulterior, in data de 31.07.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că aceste cheltuieli nu pot fi justificate ca fiind prestate de catre SC .X. SRL conform art.11 alin.1 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cele doua facturi emise de SC .X. SRL nu au fost declarate in declaratia 394.

- **.X. lei** TVA dedusa din factura nr..X./06.09.2009 emisa de SC XSRL.

.X. a prezentat in sustinere contractul nr.X/2009 care mentioneaza :

- obiectul contractului « servicii de consultanta in vederea intocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie »,
- termenele de predare se stabilesc de comun acord, conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar – grafic ce nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala,
- valoarea contractului este de .X. lei inclusiv TVA,
- decontarea lucrarilor se efectueaza in urma predarii documentatiei corespunzatoare in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective de catre Beneficiar.

.X. a prezentat in sustinere procesul verbal de receptie documentatie incheiat in data de 06.09.2009 prin care preda documentatia de participare la licitatie pentru X locatii la care urma sa aiba loc licitatie pentru atribuirea unor lucrari de proiectare si executie lucrari de reabilitare termica in sectoarele X si X.

Organele de inspectie fiscala au solicitat un exemplar din aceasta documentatie, societatea neprezentand decat doua anunturi de participare la licitatii listate de pe internet pentru doua locatii, respectiv pentru Aleea .X. .X. nr.X – termenul limita de depunere a ofertelor fiind 10.08.2009, pentru adresa Calea X nr.X - termenul limita de depunere a ofertelor era 17.08.2009, date anterioare Procesului verbal de receptie documentatie incheiat in data de 06.09.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**In timpul inspectiei fiscale s-a stabilit TVA suplimentara in suma de .X. lei, reprezentand :**

- **.X. lei** TVA neinregistrata in evidenta contabila din contractul de parteneriat si servicii incheiat in data de 08.09.2008 intre .X. in calitate de contractant si .X. in calitate de beneficiar.

art.1 prg.1 – se mentioneaza ca .X. a incheiat cu .X. contractele « *Proiect Tehnic pentru Proiect .X. spital Regional de Urgenta* » si « *Proiect Tehnic pentru Proiect .X. Spital Judetean de Urgenta* ». Proiectul .X. cuprinde un proiect partial « *Spitale regionale de urgenta* » si « *Spitale judetene de urgenta* ».

art.1 prg.2 – « *prezentul contract de parteneriat si servicii incheiat intre .X. si .X. are la baza contractele mentionate la art.1 prg.1* ».

art.2 prg.2 – « *.X. ii revine un onorariu de .X. lei (plus TVA) pentru proiectul partial Spitale regionale de urgenta si .X. lei (plus TVA) pentru un proiect partial Spitale*



*judetene de urgenta. Onorariul se va achita de catre beneficiar pe baza unei confirmari din partea unei comisii de verificare si receptie a proiectelor partiale numita .X. ».*

*art.2 prg.3 – "termenul de finalizare a a proiectelor partiale este definit dupa cum urmeaza: finalizarea proiectelor partiale Spitale regionale de urgenta si Spitale judetene de urgenta se va realiza in decurs de 60 zile lucratoare incepand de la data semnarii contractelor intre Ministerul Sanatatii Publice din Romania si .X.", contracte semnate la data de 11.08.2008.*

*art.4 – mentioneaza ca .X. primeste pentru serviciile sale un procent de .X.%. Suma totala fiind .X. lei, pentru proiectul partial Spitale regionale de urgenta .X. lei si pentru proiectul partial Spitale judetene de urgenta .X. lei. La aceste sume se adauga TVA-ul aferent pe care .X. il va incasa de la .X., valoarea acestuia fiind de .X. lei.*

*art.11 – "receptia serviciilor in totalitatea lor, aferente celor doua proiecte partiale Spitale regionale de urgenta si Spitale judetene de urgenta, se va efectua prin proces verbal scris intocmit de comisia de verificare si receptie a proiectului, numita de .X.. In functie de aceasta se va realiza si receptia si plata serviciilor care fac obiectul prezentului contract de catre beneficiar catre .X.."*

*Astfel s-a emis factura .X. nr..X./31.12.2008 "contravaloare servicii relativ Proiect .X. conf. Contract parteneriat si servicii din 08.09.2008" in valoare totala de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, factura ce are inscrisa denumirea de "factura proforma" si nu este inregistrata in evidenta contabila a .X..*

*Se precizeaza ca aceasta factura este identica ca forma, continut si informatii cu celelate facturi pe care societatea le-a emis si inregistrat in evidenta contabila, singura diferenta fiind denumirea de "factura proforma", iar cele inregistrate in contabilitate aveau denumirea de "factura fiscala". Mai mult pe factura proforma nr..X..X./31.12.2008 la codul fiscal al partenerului austriac este trecut codul de inregistrare fiscala din Romania, iar pe niciuna din restul facturilor emise catre .X. si inregistrate in contabilitatea .X. nu mai apare inscris codul fiscal din Romania, ci coduri din Austria.*

*Din verificarea jurnalelor de vanzari din perioada 2008-30.09.2010, balantelor de clienti la data de 31.12.2008, 31.12.2009, 30.09.2010, facturilor emise catre clientul .X. – denumire veche .X. si fisa de cont, rezulta urmatoarele :*

*- sunt inregistrate X facturi pana la data de 30.09.2010, cu mentiunea «contravaloare servicii relativ Proiect .X. conf. Contract parteneriat si servicii din 08.09.2008 » emise catre .X. ;*

*1. nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de .X. lei si TVA .X. lei,*

*2. nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de .X. lei si TVA .X. lei,*

*3. nr..X..X./28.07.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de X lei si TVA .X. lei.*

- in jurnalele de vanzari .X. are inregistrata TVA colectata in suma de X lei,

- din balantele de verificare intocmite de societate la sfarsitul anilor 2008, 2009 si septembrie 2010 rezulta ca societatea a inregistrat facturi emise catre clientul .X. numai in anul 2009, in valoare totala de .X. lei, valoare incasata integral conform fisei de cont 4111.X.2 .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat si faptul ca cele trei facturi mentionate anterior nu au in scris la cumparator codul de inregistrare din Romania al cumparatorului .X., ci codul din Austria, desi .X. este inregistrata in scopuri de TVA in Romania din data de 25.06.2008, iar factura proforma nr..X.X./31.12.2008 prezinta la cumparator in scris codul de inregistrare din Romania al .X., RO .X..

La .X. s-a efectuat control incrucisat pana la data de 07.10.2008, unde s-au constatat urmatoarele:

- este persoana juridica austriaca, societate nerezidenta ce a fost inregistrata in Romania in scop de TVA sub nr. RO .X. din 26.06.2008, atribuit la data de 25.06.2008 conform Certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr. .X. eliberat la data de 07.11.2008;

- au fost incheiate contracte de prestare servicii cu .X., respectiv nr.EN .X./11.08.2008 « Proiect tehnic pentru Proiect .X. Spital Regional de Urgenta », pretul fara TVA fiind de .X. lei, iar TVA .X. lei, si nr.EN.X./11.08.2008 « Proiect tehnic pentru Proiect .X. Spital Judetean de Urgenta », pretul fara TVA fiind de .X. lei, iar TVA .X. lei.

.X. a emis X facturi in baza acestor doua contracte, facturi ce sunt nominalizate in Procesul verbal nr..X./28.10.2010.

In timpul controlului incrucisat efectuat la .X., reprezentantii legali au prezentat pentru serviciile aferente celor doua contracte in valoare de .X. lei din care .X. % procese verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie a Ministerului Sanatatii Publice si aprobate de Ministerul Sanatatii, astfel :

- pentru contractul EN .X./2008 receptia s-a facut in data de 18.11.2008 cu Proces verbal nr. .X./18.11.2008 pentru etapa I, respectiv in data de 12.12.2008 cu Procesul verbal nr..X./12.12.2008 pentru etapa a II-a,

- pentru contractul EN.X./2008 receptia s-a facut in data de 18.11.2008 cu Proces verbal nr..X./18.11.2008 pentru etapa I, respectiv in data de 12.12.2008 cu Procesul verbal nr..X./12.12.2008 pentru etapa a II-a.

Aceste X facturi in valoare totala de .X. lei au fost incasate integral de catre .X. de la .X. in data de 26.05.2009 suma de .X. lei si in data de 22.12.2008 suma de .X. lei, documente prezentate in Procesul verbal nr..X./28.10.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca dupa incheierea procesului verbal de control incrucisat nr..X./28.10.2010, .X. a transmis adresa nr..X./29.11.2010 catre .X. prin care se aduceau la cunostinta urmatoarele « *urmare a unei inspectii fiscale partiale declansata in urma solicitarii dvs. de rambursare TVA, am constatat cu surprindere ca ati utilizat in mod ilegal*

*instiintarea de plata denumita « factura proforma » (transmisa in vederea bugetarii interne a proiectului de catre .X.) ca si document justificativ care atesta receptia integrala a serviciilor contractate cu .X., in vederea reducerii TVA pentru valoarea integrala a serviciilor. Tot ca urmare a controlului, au fost sesizate neconcordante privind datele de identificare, motiv pentru care va rugam sa ne comunicati datele de identificare corecte in vederea facturarii ». Prin raspunsul din data de 06.12.2010, inregistrat la .X. sub nr..X./06.12.2010 se precizeaza « Afirmati in mod eronat ca noi am fi utilizat ilegal, impotriva normelor de drept, o factura emisa de dumneavoastra in scopul de a recupera intreg TVA-ul aferent proiectelor mentionate de catre dumneavoastra. In realitate noi am ales aceasta procedura in urma consultarii cu .X. Tax .X.&.X. SRL din .X., in conformitate cu reglementarile aplicabile in Romania, tinand cont ca factura emisa de dumneavoastra prezinta toate elementele care sa ne indreptateasca la deducerea TVA-ului. De asemenea, dorim sa precizam in legatura cu factura mentionata de dumneavoastra ca am atras atentia in mai multe randuri unor persoane din cadrul .X. cu privire la faptul ca suma virata de noi catre dumneavoastra, astfel incat sa va punem la dispozitie, conform intelegerii, lichiditatile necesare pentru plata TVA. Aceasta a fost mentionata si la rubrica referinte la realizarea viramentului. »*

In data de 21.04.2011, s-a mai redactat inca un raspuns catre administratul .X. prin care se precizeaza « *va transmitem raspunsul nostru la scrisoarea dumneavoastra nr..X./29.11.2010 referitoare la discutiile noastre urmatoare : declaram oficial faptul ca .X., .X. GmbH si .X. GmbH au semnat pe data de 02 iulie 2009 un acord prin care toate drepturile si obligatiile cu privire la contractul incheiat intre .X. si .X. la data de 08 septembrie 2008 au fost transferate catre .X. GmbH...Conform solicitarii dumneavoastra, confirmam acceptarea serviciilor dumneavoastra, aferente contractului mentionat anterior, de catre Ministerul Sanatatii si a indeplinirii obligatiilor asumate prin contract.*

*Facand un rezumat al discutiilor noastre si comunicarilor dintre specialistii .X. si .X., confirmam urmatoarele :*

- 1. valoarea totala a contractului incheiat intre .X. si .X. este de .X. ron cu TVA,*
- 2. pana in prezent .X. a platit suma totala de .X. lei catre .X. si in numele .X. unui subcontractor,*
- 3. .X. va emite pentru .X. o nota de creditare in valoare de .X. lei cu TVA,*
- 4. astfel, suma restanta de plata catre .X. este de .X. lei cu TVA. »*

Din evidenta contabila a .X. rezulta ca valoarea totala a facturilor emise si incasate catre .X. este de .X. lei (din care .X. lei este diferenta de curs valutar), diferenta de .X. lei reprezentand echivalentul a .X. euro pe care .X. a dispus redistribuirea acestei sume ce i se cuvenea din contractul din 08.09.2008 catre Integral .X. – Elvetia in baza declaratiei semnate la data de 19.01.2009, suma ce a fost inregistrata in evidenta contabila a .X..

In urma controlului incrucisat efectuat la .X. in calitate de beneficiar al serviciilor efectuate in baza contractului de parteneriat si servicii din data de 08.09.2008 incheiat cu .X. in calitate de contractant, s-a constatat ca .X. a dispus redistribuirea unor sume ce i se cuveneau, astfel :

- .X. euro catre .X. in baza declaratiei din 19.01.2009 ; in baza acestei declaratii conform extrasului de cont in EUR nr..X. prezentat de reprezentantii .X. in timpul controlului incrucisat efectuat la acesta, rezulta ca suma de .X. euro a fost achitata de .X. catre .X. astfel : .X. euro in data de 22.06.2009, .X. euro in data de 09.07.2009 si .X. euro in data de 08.09.2009,

- .X. euro catre .X. in baza acordului incheiat in data de 02.03.2010 intre cele doua parti, respectiv .X. si .X.,

- .X. euro catre .X., Cipru in baza acordului din 02.03.2010 intre cele doua parti, .X. si .X.,

- .X. euro catre .X. in baza acordului din data 02.03.2010 intre cele doua parti, .X. si .X..

Din evidenta contabila a .X. rezulta ca .X., .X. si .X., nu figureaza ca furnizori ai .X., fapt confirmat si de raspunsul dat de administratorul .X. la nota explicativa nr..X./13.10.2010 la PV nr..X./28.10.2010 unde la intrebarea « *cum ati executat serviciile relative la Proiectul .X. – in relatia cu Ministerul Sanatatii Publice (cu salariati proprii sau subcontractori – caz in care va rugam sa-i nominalizati)* » raspunsul a fost « *serviciile prestate in baza contractului din data de 08.09.2008 intre .X. si .X. au fost executate atat de salariatii .X. cat si de subcontractori, in cazul verificarii tehnice a proiectului .X. de catre verificatori acreditati .X. : .X. (verificare It. Exigente A, B, C, D, E si F), .X. Hera (verificare le), .X. (verificare Is), .X. (verificare Ce+Ci), .X. (verificare BI, D, E si F).* »

La data de 26.04.2011, .X. a mai emis o factura catre .X. « *contravaloare servicii relativ Proiect .X. : conform contract parteneriat si servicii din 08.09.2008 si adresa .X. (intrare la .X. nr..X./21.04.2011)* », valoarea totala a facturii fiind de .X. lei din care TVA .X. lei – nr..X.2011.X./26.04.2011.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile efectuate de .X. catre .X. in baza contractului de parteneriat si servicii din data de 08.09.2008 pentru obiectivul .X., servicii ce au reprezentat un procent de .X. % din valoarea totala a celor doua contracte incheiate de .X. cu .X. au fost integral receptionate in anul 2008 conform proceselor verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie a .X. si aprobate de ministrul Sanatatii, deci si serviciile efectuate de .X. au fost efectuate integral pana la finele anului 2008, respectiv luna decembrie 2008, iar TVA colectata in suma de .X. inscrisa in factura nr..X.X./31.12.2008 este exigibila la data emiterii acestei facturi, serviciile fiind prestate integral la aceasta data.

Conform dispozitiei de masuri nr..X./10.08.2011 .X. urmeaza sa-si regularizeze TVA intrucat conform prevederilor legale .X. trebuie sa inregistreze TVA la luna decembrie 2008.

Organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, pct.45 si art.215 (1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 art.134<sup>1</sup> alin.1, alin.4, art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.1 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

**-.X. lei** TVA necolectata la data prestarii serviciilor, respectiv in anul 2009 aferente serviciilor efectuate pentru reabilitari termice de blocuri din sectorul X, si care au fost facturate in data de 01.10.2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli pentru reabilitarea termica a blocurilor din Sectorul X, servicii pe care .X. nu le-a facturat pana la data de 30.09.2010 catre Primaria sector .X.. Or, in data de 01.10.2010 s-au emis X de facturi in valoare totala de .X. lei, suma incasata integral in data de 11.10.2010.

.X. a prezentat in sustinere urmatoarele documente :

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. SRL in calitate de constructor privind predarea, respectiv primirea a 4 exemplare complete ale proiectelor privind lucrari de Reabilitare termica pentru urmatoarele locatii...» avand ca beneficiar Primaria sectorului X – Directia Investitii », fiind inscrise X locatii, si

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC .X. SRL in calitate de constructor privind predarea, respectiv primirea a X exemplare complete ale proiectelor privind lucrari de reabilitare termica pentru urmatoarele locatii « avand ca beneficiar Primaria sectorului X Directia Investitii », fiind inscrise X locatii aferente unui numar de X contracte,

- adresa nr..X./21.09.2010 transmisa de SC .X. SRL catre .X. prin care ii comunica acceptul Beneficiarului cu privire la proiectele tehnice si detalii de executie pe care .X. le-a elaborat pentru lucrarile de reabilitare termica blocuri si ca serviciile de proiectare se pot factura catre Primaria Sectorului X,

- adresa nr. .X./06.09.2010 transmisa de SC .X. .X. SRL catre .X. prin care ii instiinteaza ca proiectele pentru reabilitare termica pentru X locatii au fost receptionate de beneficiar si pot fi facturate direct catre beneficiar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate in data de 01.10.2010 au fost efectuate in anul 2009, servicii efectuate in baza Procesului verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. SRL in calitate de constructor, pentru X locatii, valoarea veniturilor fiind de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei si Procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC .X. SRL in calitate de constructor, pentru 16

locatii aferente unui numar de X contracte, valoarea veniturilor rezultate din aceste contracte fiind de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1, art.134<sup>1</sup> alin.1 si art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **.X. lei** TVA necolectata de catre .X. pentru serviciile prestate catre Primaria Sectorului .X. reprezentand partea de proiectare, respectiv expertiza tehnica PT+PAC+CS+DE si verificare tehnica din contractele nr..X./05.05.2009 pentru imobilul situat in str..X. X bl.X sc.X, ctr. nr. .X./05.05.2009 - imobil .X. X bl.X sc.X, ctr.nr.X/05.05.2009 - imobil .X. X bl.X sc.X, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil .X. nr.X bl.X sc.X, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil .X. nr.X bl.X.

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca au fost incheiate X de contracte de reabilitare imobile in SECTOR .X., contracte ce au fost incheiate cu Primaria sectorului X in calitate de beneficiar si asocieri formate din constructori si proiectanti (.X.)-asocieri ce au avut calitatea de antreprenor, din aceste asocieri constructorul era numit lider al asocierii. Toate cele X de contracte au fost incheiate in aceeasi forma de asociere cu Primaria Sectorului X, iar anexat la fiecare contract era defalcat pretul total al contractului, respectiv pretul pentru partea de proiectare si pretul pentru partea constructorului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. in calitate de proiectant a facturat integral c/val serviciilor de proiectare mentionate in contracte, direct catre Primaria sectorului X pentru un numar de X de contracte, exceptie facand un numar de X contracte in care asocierea era formata din .X. SRL – lider al asocierii, SC .X. SRL, .X. si SC .X. SA, si pentru care .X. a facturat catre SC .X. SRL prin facturile .X.X, X, 0X, X si X9 toate emise in data de 22.12.2009 numai un procent de X%. Valoarea totala a celor X facturi insumeaza .X. lei cu TVA.

.X. a prezentat Acordul de asociere si actul aditional nr.X, iar cotele prevazute prin actele aditionale nu corespundeau cu sumele inscrise in facturile emise catre .X. SRL.

In data de 03.06.2011 conducerea societatii a prezentat alte acte aditionale modificate cu procentele corespunzatoare sumelor inscrise in facturi.

Prin nota explicativa nr..X./17.06.2011 s-a solicitat .X. sa se precizeze de ce nu a facturat catre Primaria Sectorului .X. c/val aferenta partii de proiectare, asa cum a procedat si cu restul contractelor (68). .X. precizeaza « compania si-a indeplinit obligatiile de a factura prestarile de servicii de proiectare in concordanta cu procentul stabilit in Acordurile de asociere incheiate cu executantii de lucrari. In cazul celor X proiecte aferente facturilor amintite de dumneavoastra, valoarea integrala a lucrarilor contractate si executate de Asociere cu si pentru Primaria Sectorului .X.. In urma amendarii Acordurilor de asociere prin acte aditionale in data de 14.09.2009 au fost modificate cotele de participare valorica si procentuala in Asociere. Avand in vedere cele prezentate mai sus, consideram ca .X. si-a indeplinit in integralitate obligatiile contractuale cat si cele legale, inclusiv din

punct de vedere fiscal privind obligatiile catre bugetul statului. In cazul de fata, o eventuala facturare catre Primaria sectorului X presupunea o incalcare a obligatiilor contractuale prin majorarea nejustificata a valorii lucrarilor contractate de Asociere. »

Organele de inspectie fiscala au constatat ca asocierea cu Primaria Sectorului .X. nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005. Procentele mentionate in actele aditionale nu au relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexele la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, respectiv pentru partea de proiectare si constructie, acestea nefiind modificate, iar repartitia procentuala mentionate in actele aditionale nu se justifica.

Mai mult, pentru cele X contracte, serviciile privind partea de proiectare au fost efectuate integral de .X., conform proceselor verbale de constatare a terminarii lucrarilor/predare-primire, ce au fost incheiate ca si in cazul celorlate contracte de .X. direct cu Primaria Sectorului .X., aceste servicii au fost efectuate de .X. atat cu salariatii proprii cat si cu subcontractori : SC X X SRL – pentru .X. X sc.1, .X. X sc.X, .X. nr.X bl.X, .X. nr.X bl.C sc.X, Biroul Individual de Arhitectura .X. si SC .X. SRL pentru .X. nr.X bl.3, .X. nr.X bl.X sc.X.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.134<sup>1</sup> alin.1 si alin.4, art.134<sup>11</sup> alin.1 si art.155 alin.1 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conform cu directivele europene si art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit la data de 30.09.2010 suplimentar fata de societate TVA si accesorii, astfel :

- .X. lei debit TVA de plata,
- .X. lei majorari de intarziere TVA,
- .X. lei penalitati intarziere TVA.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului .X. a inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria Sectorului X, adresa nr. .X./11.10.2011, aflată în copie la dosarul cauzei, precum și Procesul verbal incheiat la .X. nr. .X./09.08.2011, considerand a fi incalcate prevederile art.9 alin.1 lit.b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, pentru diferenta de venituri neinregistrata la data de 30.09.2010 in suma de .X. lei cu un TVA aferent in suma de .X. lei din contractul de parteneriat si servicii incheiat in data de 08.09.2008 intre .X. in calitate de contractant si .X. in calitate de beneficiar.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

#### **A. PROCEDURĂ**

**1. Referitor la afirmatia societatii „lipsa de comunicare pe toata perioada anterioara discutiei finale a pus .X. in imposibilitatea de a se putea apara - la momentul discutiei finale inspectia fiscala fiind considerata incheiata”,** din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că pe întreaga perioada a inspectiei fiscale, societatea a fost informata asupra constatarilor rezultate din inspectia fiscala in conformitate cu prevederile art.107 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

**“Dreptul contribuabilului de a fi informat**

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că societatea se contrazice, intrucat la pagina 12 din contestatie se precizeaza „Cu toate ca pe parcursul inspectiei fiscale reprezentantii legali ai .X. au explicat in nenumarate randuri aceste aspecte, organele de inspectie fiscala au refuzat sa le ia in considerare.”

Mai mult, in adresa nr..X./07.05.2012 societatea mentioneaza „Intrucat abia la data de 05.08.2011 ne-a fost transmis un draft al Raportului de inspectie fiscala ce urma a se incheia, subscrisa am formulat si depus Punctul nostru de vedere la data de 08.08.2011”, punct de vedere prezentat in Raportul de inspectie fiscala nr. F-B.X./07.05.2012 la capitolul VI – Discutia finala cu contribuabilul.

**2. In ceea ce priveste „refuzul organelor de inspectie fiscala de a lua in considerare toate aspectele de fapt relevante”,** se reține că societatea precizeaza prin contestatie „Prin adresa inregistrata sub nr..X./21.02.2012 la



*registratura DGFPMB am depus cateva documente transmise de .X., care dovedeau relatia contractuala a acestuia cu .X. (dovedind astfel motivul diminuarii pretului serviciilor contractate initial cu .X. euro). Organele de inspectie fiscala nu au formulat nici un raspuns cu privire la aceste noi documente [...]*”.

Referitor la acest aspect se reține, ca si exemplu, că societatea a depus la dosarul contestatiei doua documente, respectiv „Addendum to the Memorandum Agreement” (Act aditional la acordul contractual intre .X. si .X.) si „.X.” (Oferta), documente in care se face referire la „[...] Acordul contractual din 20.12.2006” respectiv „contractul cu nr.EH .X./20.12.2006”, acord incheiat intre Ministerul Sanatatii Publice – autoritatea contractanta si prestatorul .X. –lider al asocierii cu asociatul SC X .X. SA.

Față de prevederile legale invocate, art.7 alin.1, 2 si 3, art.10 alin.2, art.106 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se reține că organele de inspectie fiscala au analizat aceste documente, dar in conformitate cu prevederile art.6 din acelasi act normativ, se stipuleaza:

**„Exercitarea dreptului de apreciere**

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

**3. In ceea ce priveste „refuzul analizarii unor documente intocmite ulterior perioadei supuse inspectiei fiscale, care ofereau explicatii fundamentale asupra operatiunilor inspectate”, se reține că:**

- societatea precizeaza prin contestatie: *„Prin memoriul depus la DGFPMB sub nr..X./07.05.2012 am atras atentia asupra complexitatii relatiei contractuale .X. si .X. care s-a derulat in timp si ulterior datei de 30.09.2010.”* in conditiile in care din documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale si la dosarul contestatiei rezulta ca toate serviciile aferente contractului de parteneriat si servicii incheiate in data de 08.09.2008 intre .X. si .X., parte din cele doua contracte incheiate de .X. si .X. in procent de .X.% din valoarea acestora au fost prestate si receptionate in anul 2008 conform prevederilor contractuale cu .X., contravaloarea acestora fiind achitata integral de .X. in doua transe, 22.12.2008 si 26.05.2009,
- referitor la solicitarea societatii de *„extinderea perioadei inspectiei fiscale”* pentru o imagine completa a situatiei de fapt, se retine ca potrivit prevederilor art.96 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(2) Inspectia fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.”*

Astfel, extinderea inspectiei fiscale in afara perioadei supuse inspectiei fiscale initiale este un atribut ce apartine exclusiv organelor de inspectie fiscala si nu se efectueaza la solicitarea contribuabilului.

**4. In ceea ce priveste „finalizarea inspectiei fiscale fara efectuarea de controale incrucisate la niciunul dintre furnizorii-clienti .X.”**, nu poate fi retinuta intrucat controlul incrucisat se efectueaza in situatia in care, in timpul efectuarii unei inspectii fiscale organele de inspectie fiscala identifica documente sau operatiuni ce se impun a fi verificate, in corelatie cu cele existente la o terta persoana.

Asadar, decizia efectuarii unui control incrucisat apartine organelor de inspectie fiscala.

Astfel, nici acest argument nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat chiar din contestatia formulata reiese ca „[...] *procesul verbal de control intocmit de aceeasi inspectoare la partenerul nostru contractual, .X. [...]*”, fapt ce denota ca atunci cand organele de inspectie fiscala au considerat necesara efectuarea unui control incrucisat, acesta a fost efectuat. De altfel, la dosarul cauzei se afla Procesul verbal nr..X./28.10.2010 incheiat la .X., care este anexat la Raportul de inspectie fiscala nr.F-B.X./07.05.2012.

**5. In ceea ce priveste „depasirea competentelor in efectuarea inspectiei fiscale prin implicarea organelor de control in aprecieri calitative asupra documentelor tehnice”**, aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in sustinerea contestatiei, intrucat chiar si societatea recunoaste ca „*reprezentantii .X. au stat in permanenta la dispozitia inspectorilor fiscali pentru prezentarea specificului societatii*”. Mai mult, concluziile raportului de inspectie fiscala sunt efectuate si in baza notelor explicative nr..X./17.06.2011 si nr. .X./15.06.2011 – anexa nr.37 la Raportul de inspectie fiscala nr. F-B.X./07.05.2012.

Invocarea art.55 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, „*Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize. Organul fiscal este obligat să comunice contribuabilului numele expertului.*”, nu poate fi retinut in sustinerea contestatiei intrucat aprecierea de a apela la serviciile unui expert apartine organelor de inspectie fiscala, inasa potrivit prevederilor art.52 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile „*Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.*” si art.65 alin.(1) din acelasi act normativ,

prevede *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

**6. In ceea ce priveste argumentul contestatoarei conform caruia „organele de inspectie fiscala au sanctionat .X. in baza unor aprecieri preluate din procesul verbal de control intocmit de aceleasi inspectoare la partenerul nostru contractual, .X., unde a fost savarsita o grava eroare in aplicarea legislatiei fiscale”, se retine ca in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. F-B.X./07.05.2012 nu se fac constatari doar in baza procesului verbal mentionat, ci in baza tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice existente pentru speta in cauza.**

Mai mult, concluzia contestatarei privind grava eroare in aplicarea legislatiei fiscale efectuata la .X., este inoportuna, intrucat din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca .X. a facturat catre .X. integral serviciile din cele doua contracte respectiv nr. .X./11.08.2008 si nr..X./11.08.2008, in valoare totala de .X. lei, contracte ce au la baza procesele verbale de receptie semnate de Ministerul Sanatatii Publice, si a colectat TVA aferent celor doua contracte.

Referitor la afirmatia *„[...] raportul de inspectie fiscala contestat exceleaza prin invocarea celor mai nastrusnice temeuri de drept:*

*-nota explicativa data de .X. prin care mentioneaza motivul deductiei TVA in baza facturii proforme (a se vedea pg.72 din RIF),*

*-opinia .X. referitoare la continutul facturii proforme si la exercitarea dreptului de deductie a TVA (a se vedea pg.4 a RIF)”, se retine ca aceste precizari nu sunt temeuri de drept, prevederile legale regasinduse in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-B.X./07.05.2012, act administrativ fiscal care reprezinta in fapt titlu de creanta susceptibil a fi contestat.*

**7. Referitor la precizarea contestatoarei potrivit careia „*intarzierea nejustificata in finalizarea inspectiei fiscale ne-a ingradit dreptul de aparare prin imposibilitatea exercitarii unei cai de atac*” si „*suportarea consecintelor impunerii cu maxima rapiditate de masuri asiguratorii prin poprire bancara*”, respectiv emiterea Dispozitiei de instituire a masurilor asiguratorii nr. .X./04.08.2011, se retine ca obligatiile fiscale suplimentare de plata se stabilesc si isi produc efectele de la data emiterii unui titlu de creanta, respectiv a deciziei de impunere contestata.**

Asadar, chiar daca de la data discutiei finale avute cu contribuabilul, respectiv 01.08.2011 si pana la data emiterii deciziei de impunere contestata, respectiv 07.05.2012, au trecut 9 luni, se retine ca in conformitate cu procedurile de control privind intocmirea, avizarea si aprobarea raportului de inspectie fiscala, acesta se va intocmi in forma finala numai dupa medierea tuturor divergentelor si dupa discutia finala cu contribuabilul si analiza punctului de vedere formulat de acesta.

Mai mult, data aprobarii raportului de inspectie fiscala de catre conducatorul activitatii de inspectie fiscala, reprezinta data finalizarii actiunii de inspectie fiscala.

Or, atata timp cat nu i-a fost comunicat un titlu de creanta susceptibil a fi contestat, nu exista nici posibilitatea exercitarii unei cai de atac.

Potrivit, art.109 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile, deciziile emise ca urmare a efectuării unei inspectiei fiscale se comunica in termen de 7 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale.

Insa organul de solutionare a contestatiei, retine ca acesta este un termen de recomandare si nu unul sanctionar, de decadere, legiuitorul nestabilind nicio masura in cazul in care termenul de 7 zile este depasit.

In ceea ce priveste sustinerea din contestatie potrivit careia societatea a fost supusa „suportarii consecintelor impunerii cu maxima rapiditate de masuri asiguratorii prin poprire bancara” se retine ca organele de inspectie fiscala au emis Dispozitia de instituire a masurilor asiguratorii in conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.2605/2010 pentru aprobarea Procedurii de aplicare efectiva a masurilor asiguratorii prevazute de OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

*„5.1.1. În situația în care organul de control, în timpul acțiunii de control, efectuată după procedurile prealabile de documentare pentru control, și în urma analizei dosarului fiscal, situațiilor financiare, declarațiilor fiscale sau a altor documente și a informațiilor pe care le deține, constată că există suficiente informații că debitorul nu și-a declarat materia impozabilă și totodată apreciază că există pericolul iminent să se sustragă de la plata obligațiilor la bugetul general consolidat sau să prejudicieze bugetul, prin ascunderea sau risipirea patrimoniului, periclitanđ sau îngreunând în mod deosebit colectarea, va dispune luarea măsurilor asiguratorii, iar organul de executare va proceda la ducerea la îndeplinire a măsurilor asiguratorii împreună cu organul de control.*

*5.1.2. În cazul în care măsurile asiguratorii urmează să fie dispuse înainte de stabilirea și individualizarea creanței fiscale printr-un act administrativ fiscal de impunere, pentru reducerea timpului de aplicare efectivă, acestea vor fi duse la îndeplinire de organul de executare, în timpul acțiunii de control, împreună cu organul de control.”*

Or, la dosarul cauzei se afla Sentinta Civila nr. .X./16.11.2011 pronuntata de Judecatoria Sector X .X. prin care s-a respins contestatia la executare si suspendare a executarii privind contestatoarea .X.. Contestatia impotriva *Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr. .X./04.08.2011* a fost inregistrata pe rolul instantei in data de 29.08.2011.

**8. In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei privind „nemotivarea opiniei inspectorilor fiscali cu privire la Punctul de vedere transmis de .X. ca urmare a discutiei finale cu contribuabilul”, respectiv ca „desi in punctele noastre de**

**vedere am invocat opinia Ministerului Finantelor Publice cu privire la semnificatia unei facturi proforme, precum si reducerea onorariului .X. cu suma de .X. euro ca urmare a restrangerii sferei serviciilor contractate, in capitolul VI, sectiunea 2, nu se face nicio trimitere si nu se argumenteaza in nici un fel pozitia organelor de inspectie cu privire la aceste doua aspecte”,** din documentele aflate la dosarul cauzei se retine:

- punctul de vedere exprimat de catre societate a fost depus in data de 08.08.2011 sub nr. .X., iar organele de inspectie fiscala in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-B.X./07.05.2009 la capitolul VI pct.2 prezinta „*Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului*”;

În conformitate cu prevederile OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se vor consemna în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

De asemenea, cap.5 “*Discuția finală cu contribuabilul*” din OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, prevede:

*“1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului*

*2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului”.*

Astfel, din conținutul Raportului de inspecție fiscală reiese că este prezentat punctul de vedere al contribuabilului, precum și concluziile organelor de inspecție fiscală asupra acestuia.

Mai mult, punctul de vedere al contribuabilului este anexat la raportul de inspecție fiscală –( anexa nr.42.)

- la alin.8 „*referitor la contractul din data de 08.09.2008 incheiat intre .X. si .X./X.”* organele de inspectie fiscala argumenteaza pozitia pe care au adoptat-o cu privire la „factura proforma”, respectiv „*in mod eronat societatea pune accentul pe denumirea facturii de „proforma”, ignorand total faptul ca serviciile prestate de catre .X. in baza contractului incheiat in data de 08.09.2008 cu partenerul austriac .X. pentru obiectivul Proiectul .X., servicii care au reprezentat un procent de .X.% din valoarea totala a celor doua contracte incheiate de .X. cu .X. au fost receptionate integral in anul 2008 conform proceselor verbale de receptioe semnate de Comisia de verificare si receptie a .X., si aprobate de Ministerul Sanatatii [...] deci si serviciile efectuate de .X. au fost efectuate integral pana la finele anului 2008, respectiv luna decembrie 2008, iar societatea avea obligatia de a emite un document care sa stea la baza inregistrarii in contabilitate, indiferent de denumirea facturii, avand in vedere si faptul ca la art.155 alin.1 din Codul fiscal se prevede „Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.1 si alin.2, trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar [...]”.*”.

Mai mult, societatea contestatoare confirma ca serviciile au fost prestate efectiv si integral la pg.14-15-17 la punctul de vedere nr..X./08.08.2011

inregistrata la DGFPMB sub nr. .X./08.08.2011 „[...] serviciile prestate de societatea noastra in beneficiul clientului nostru .X., in baza contractului din 08.09.2008, au fost acceptate integral de .X., fiind recunoscute ca fiind prestate efectiv si integral de catre societatea noastra in conformitate cu obligatiile asumate de noi prin contract, abia in data de 21.04.2011. In aceeaasi data, in baza art.11 din contractul 08.08.2008, .X. recunoaste atat receptia, cat si obligatia efectuarii platii serviciilor prestate integral”.

-in cadrul punctului de vedere nr..X./08.08.2011 nu se face referire la „restrangerea sferei serviciilor contractate” pentru suma de .X. lei, la nici unul din cele 11 subiecte prezentate.

La dosarul contestatiei se regasesc doua documente, respectiv „Addendum to the Memorandum Agreement” (Act aditional la acordul contractual intre .X. si .X.) si „.X.” (Oferta), documente care fac referire la .X. SA si nu .X..

Față de cele prezentate la pct.1-8 se reține că argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv *„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.*

Având în vedere că excepțiile ridicate de contestatara nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**B. In ceea ce priveste suma de .X. lei, reprezentand:**

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei TVA,
- .X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA,
- .X. lei penalitati de intarziere aferente TVA.

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

- TVA in suma de .X. lei;
- impozit pe profit in suma de .X. lei;

**Agencia Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste sume sunt datorate de .X. în condițiile în care din Raportul de inspectie fiscala nr.F-B.X./07.05.2012 in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata, nu rezultă cu claritatea situația de fapt fiscală.**

**În fapt**, s-a constatat că in data de 08.09.2008 .X. a incheiat contractul de parteneriat si servicii cu .X..

Organele de inspectie fiscală au constatat că s-a emis factura .X. nr..X./31.12.2008 "*contravaloare servicii relativ Proiect .X. conf. Contract parteneriat si servicii din 08.09.2008*" in valoare totala de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, factura ce are inscrisa denumirea de "*factura proforma*" si nu este inregistrata in evidenta contabila a .X..

Pe factura proforma nr..X..X./31.12.2008 la codul fiscal al partenerului austriac este trecut codul de inregistrare fiscala din Romania, iar pe nici una din restul facturilor emise catre .X. si inregistrate in contabilitatea .X. nu mai apare inscris codul fiscal din Romania, ci coduri din Austria.

Din verificarea jurnalelor de vanzari din perioada 2008-30.09.2010, a balantelor de clienti la data de 31.12.2008, 31.12.2009, 30.09.2010 si a facturilor emise catre clientul .X. – denumire veche .X. si fisa de cont, rezulta urmatoarele :

- sunt inregistrate X facturi pana la data de 30.09.2010 – «*contravaloare servicii relativ Proiect .X. conf. Contract parteneriat si servicii din 08.09.2008* » emise catre .X. ;

1. nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de .X. lei si TVA .X. lei,

2. nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de .X. lei si TVA .X. lei,

3. nr..X.0.X./28.07.2009 in valoare totala de .X. lei din care venituri in suma de X lei si TVA .X. lei.

- in jurnalele de vanzari .X. are inregistrata TVA colectata in suma de X lei,

- din balantele de verificare intocmite de societate la sfarsitul anilor 2008, 2009 si septembrie 2010 rezulta ca societatea a inregistrat facturi emise catre clientul .X. numai in anul 2009, in valoare totala de .X. lei, valoare incasata integral conform fisei de cont X.X..

Organele de inspectie fiscala au constatat si faptul ca cele trei facturi mentionate anterior nu au inscris la cumparator codul de inregistrare din Romania al cumparatorului .X., ci codul din Austria, desi .X. este inregistrata in scopuri de TVA in Romania din data de 25.06.2008, iar factura proforma nr..X..X./31.12.2008 prezinta la cumparator inscris codul de inregistrare din Romania al .X., RO .X..

La .X. s-a efectuat control incrucisat pana la data de 07.10.2008, unde s-au constatat urmatoarele:

- este persoana juridica austriaca, societate nerezidenta ce a fost inregistrata in Romania in scop de TVA sub nr. RO .X. din 26.06.2008, atribuit la data de 25.06.2008 conform Certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr. .X. eliberat la data de 07.11.2008;
- au fost incheiate contracte de prestare servicii cu .X., respectiv nr.EN .X./11.08.2008 « Proiect tehnic pentru Proiect .X. Spital Regional de Urgenta », pretul fara TVA fiind de .X. lei, iar TVA .X. lei, si nr.EN.X./11.08.2008 « Proiect tehnic pentru Proiect .X. Spital Judetean de Urgenta », pretul fara TVA fiind de .X. lei, iar TVA .X. lei.

Din evidenta contabila a .X. rezulta ca valoarea totala a facturilor emise si incasate, catre .X. este de .X. lei (din care .X. lei este diferenta de curs valutar), diferenta de .X. lei reprezentand echivalentul a .X. euro pe care .X. a dispus redistribuirea acestei sume ce i se cuvenea din contractul si 08.09.2008 catre Integral .X. – Elvetia in baza declaratiei semnate la data de 19.01.2009, suma ce a fost inregistrata in evidenta contabila a .X..

In urma controlului incrucisat efectuat la .X. in calitate de beneficiar al serviciilor efectuate in baza contractului de parteneriat si servicii din data de 08.09.2008 incheiat cu .X. in calitate de contractant, s-a constatat ca .X. a dispus redistribuirea unor sume ce i se cuveneau, astfel :

- .X. euro catre .X. in baza declaratiei din 19.01.2009, in baza acestei declaratii conform extrasului de cont in EUR nr..X. prezentat de reprezentantii .X. in timpul controlului incrucisat efectuat de acesta, rezulta ca suma de .X. euro a fost achitata de .X. catre .X. astfel : .X. euro in data de 22.06.2009, .X. euro in data de 09.07.2009 si .X. euro in data de 08.09.2009,

- .X. euro catre .X. in baza acordului incheiat in data de 02.03.2010 intre cele doua parti, respectiv .X. si .X.,

- .X. euro catre .X., Cipru in baza acordului din 02.03.2010 intre cele doua parti .X. si .X.,

- .X. euro catre .X. in baza acordului din data 02.03.2010 intre cele doua parti .X. si .X..

Din evidenta contabila a .X. rezulta ca .X., .X. si .X., nu figureaza ca furnizori ai .X..

La data de 26.04.2011, .X. a mai emis o factura catre .X. « *contravaloare servicii relativ Proiect .X.: conform contract parteneriat si servicii din 08.09.2008 si adresa .X. (intrare la .X. nr..X./21.04.2011)* », valoarea totala a facturii fiind de .X. lei din care TVA .X. lei – nr..X.2011.X./26.04.2011.

In concluziei, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile efectuate de .X. catre .X. in baza contractului de parteneriat si servicii din data de 08.09.2008 pentru obiectivul .X., servicii ce au reprezentat un procent de .X. % din valoarea totala a celor doua contracte incheiate de .X. cu .X., au fost integral



receptionate in anul 2008 conform proceselor verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie a .X. si aprobate de Ministrul Sanatatii, deci si serviciile efectuate de .X. au fost efectuate integral pana la finele anului 2008, respectiv luna decembrie 2008, iar pentru veniturile in suma de .X. lei inscrise in factura nr..X. .X./31.12.2008 societatea avea obligatia sa le inregistreze in evidenta contabila, serviciile fiind prestate integral la aceasta data.

Veniturile in suma totala de .X. lei pe care societatea le-a facturat catre .X. din contractul de parteneriat si servicii din 08.09.2008 reprezentand « *servicii relativ Proiect .X.* » respectiv : factura nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei, factura nr. .X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei si factura nr..X..X./28.07.2009 in valoare de .X. lei, venitul cumulat din cele trei facturi fiind de .X. lei pe care societatea le-a inregistrat in conturile de venituri in anul 2009, iar echipa de inspectie fiscala a stabilit ca acest venit este aferent anului 2008.

Organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, pct.45 si art.215 (1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, privind materia impozitului pe profit si in materia taxei pe valoarea adaugata, prevederile art.11 alin.1 art.134<sup>1</sup> alin.1, alin.4, art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.1 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului .X. a inaintat Parchetului de pe langa Judecatoria Sectorului .X., adresa nr. .X./11.10.2011, aflată în copie la dosarul cauzei, precum și Procesul verbal incheiat la .X. nr. .X./09.08.2011, prin care se constituie parte civila cu suma de **.X. lei**, reprezentand venituri neinregistrate la data de 30.09.2010 si TVA necolectata in suma de **.X. lei**, in temeiul art.9 alin.1 lit.b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Parchetul de pe langa Tribunalul .X. prin adresa nr. .X./P/2011/03.11.2011 inregistrata la DGFP-MB sub nr. .X./22.11.2011, mentioneaza ca sesizarea formulata impotriva reprezentantilor .X., a fost trimisa la DGPMB-SIF pentru a se efectua cercetari sub aspectul savarsirii infractiunilor prevazute de art.9 alin.1 lit.b din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarilor ulterioare.

Prin contestația formulată societatea susține că nu sunt intrunite toate conditiile privind dreptul de deducere a TVA de catre .X., respectiv factura proforma nu are valoarea unei facturi fiscale si lipseste receptia serviciilor, fapt pentru care TVA-ul nu este exigibil.

In ceea ce priveste obligatia colectarii TVA, contestatoarea prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

- faptul ca .X. a dedus TVA in baza facturii proforma nu poate constitui un motiv suficient pentru a solicita colectarea de TVA pe factura proforma,
- opinia .X. nu poate fi invocata ca temei de drept de catre organele fiscale

- la momentul deducerii TVA-ului de catre .X., acesta nu era exigibil,
- lipsa de obiectivitate a echipei de inspectie fiscala,
- factura proforma nu este identica ca forma, continut si informatii cu celelalte facturi pe care le-a emis .X.,
- tratament inconsecvent aplicat de organele fiscale tuturor facturilor proforme emise de .X.,
- abuzul de drept al inspectorilor fiscali in aplicarea art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In ceea ce priveste receptia serviciilor, contestatoarea prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

- organele de inspectie fiscala confunda notiunea de receptie a unor servicii cu notiunea de efectuare a serviciilor,
- organele de inspectie fiscala confunda receptia serviciilor efectuata de Ministerul Sanatatii catre .X. cu receptia efectuata de .X. catre .X.,
- organele de inspectie fiscala reproseaza .X. neindeplinirea unei obligatii care nu ii este imputabila, respectiv aceea de a-si receptiona propriile servicii,
- organele de inspectie fiscala interpreteaza sensul termenilor contractuali contrar vointei partilor,
- abuzul de drept al inspectorilor fiscali in aplicarea articolului 11 alin.1 din Codul fiscal,
- ajustarea bazei de impunere prin restrangerea sferei serviciilor contractate cu .X. si a pretului contractual cu .X. euro, datorita angajarii de catre .X. a .X.,
- diminuarea pretului serviciilor cu suma de .X. lei, ca urmare a negocierilor intre parti cu privire la promptitudinea, calitatea si implicit receptia serviciilor prestate de .X.,
- «*redistribuirea sumelor* » stabilita de .X. si .X. prin Acordul din data de 02.03.2010 nu a fost pusa niciodata in executare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

**a) referitor la documentele justificative:**

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

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

**b) referitor la calculul impozitului pe profit:**

- art.11alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

*„(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.”*

- art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

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

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

- conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, in vigoare in anul 2008:

*“ 45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.*

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

*(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.*

(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

210. - (1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.

[...]

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

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

- a) venituri din exploatare;
- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;

*Venituri din vânzări de bunuri*

214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

[...].

215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată."

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată, cont 711 "Variația stocurilor".

**c) in materia taxei pe valoarea adaugata** sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup> alin.1 si 4, art.134<sup>2</sup> alin.1, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

*“art.134<sup>1</sup>- Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.*

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

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

*art.155 - Facturarea*

*(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

Astfel, pentru serviciile decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt lucrarile de constructii montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste lucrari sunt acceptate de beneficiar.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in data de 08.09.2008 s-a incheiat contractul de parteneriat si servicii cu .X., care prevede ca .X. a incheiat cu .X. contractele «Proiect Tehnic pentru Proiect .X. spital Regional de Urgenta» si «Proiect Tehnic pentru Proiect .X. Spital Judetean de Urgenta». Proiectul .X. cuprinde un proiect partial «Spitale regionale de urgenta» si «Spitale judetene de urgenta». Potrivit clauzelor contractuale, lui «.X. ii revine un onorariu de .X. lei (plus TVA) pentru proiectul partial Spitale regionale de urgenta si .X. lei (plus TVA) pentru un proiect partial Spitale judetene de urgenta. Onorariul se va achita de catre beneficiar pe baza unei confirmarii din partea unei comisii de verificare si receptie a proiectelor partiale numita .X.».

De asemenea ”*termenul de finalizare a proiectelor partiale este definit dupa cum urmeaza: finalizarea proiectelor partiale Spitale regionale de urgenta si Spitale judetene de urgenta se va realiza in decurs de 60 zile lucratoare, incepand de la data semnarii contractelor intre Ministerul Sanatatii Publice din Romania si .X.*”, contractele fiind semnate la data de 11.08.2008.

Totodata, clauzele contractuale stipuleaza ca .X. primeste pentru serviciile sale un procent de .X.%, care reprezinta .X. lei, din care .X. lei pentru proiectul partial Spitale regionale de urgenta si .X. lei pentru proiectul partial Spitale judetene de urgenta.

In ceea ce priveste receptia lucrarilor, prin contract s-a stabilit ca “*receptia serviciilor in totalitatea lor, aferente celor doua proiecte partiale Spitale regionale de urgenta si Spitale judetene de urgenta, se va efectua prin proces verbal scris intocmit de comisia de verificare si receptie a proiectului, numita de .X.. In functie de aceasta se va realiza si receptia si plata serviciilor care fac obiectul prezentului contract de catre beneficiar catre .X.*”

In anul 2009, .X. a emis catre .X. in baza contractului de parteneriat si servicii din 08.09.2008, factura nr..X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei, suma fiind achitata in data de 23.01.2009, factura nr. .X..X./03.02.2009 in valoare totala de .X. lei, suma fiind achitata in data de 02.02.2009 si factura nr. .X.0.X./28.07.2009 in valoare de .X. lei, suma fiind achitata in data de 13.07.2009, venitul cumulat din cele trei facturi fiind de .X. lei pe care societatea le-a inregistrat in conturile de venituri in anul 2009.

Din constatările organelor de inspectie fiscala se mai retine ca factura .X. .X./31.12.2008, reprezentand “*contravaloare servicii relativ Proiect .X. conf. Contract parteneriat si servicii din 08.09.2008*” in valoare totala de .X. lei prezinta denumirea de “*factura proforma*” si nu este inregistrata in evidenta contabila a .X..

Factura proforma nr..X..X./31.12.2008 la codul fiscal al partenerului austriac are trecut codul de inregistrare fiscala din Romania, iar pe nici una din restul facturilor emise catre .X. si inregistrate in contabilitatea .X. nu mai apare inscris codul fiscal din Romania, ci coduri din Austria.

Organul de soluționare a contestației reține că **factura proforma** reprezintă un document emis de vanzator prin care se specifica produsele/serviciile ce se vor vinde si pretul acestora, nefiind un document de plata.

În acest document se mentionează clar denumirea de **proforma**, contine aproximativ aceleasi campuri ca si o factura normala și se înscriu aceleasi produse care vor aparea ulterior efectuării plății de catre client, pe factura finala.

Emiterea de facturi proforme se face in general in momentul cand nu exista o siguranta ca produsul/serviciul va fi achitat, nu necesita stampila sau semnatura si poate fi transmisa in orice format putând fi interpretata si ca o forma de prefacturare, fara a obliga clientul pe numele caruia a fost emisa sa efectueze plata proformei.

Factura pro forma se transmite pentru a comunica detaliile produselor, pretul, precum si detaliile necesare achitarii contravalorii acestora. Mai mult, vanzatorii emit factura pro forma ca o **instiintare de plata cu data scadenta prevazuta in contract**, evitand in acest mod emiterea unor facturi fiscale.

Trebuie, inasa, mentionat ca **notele contabile vor avea la baza situatiile de lucrari, procesele verbale de receptie sau alte documente care atesta prestarea/receptia respectivelor servicii.**

Prin contestatia formulata, contestatara sustine ca "*organele de inspectie fiscala confunda notiunea de receptie a unor servicii cu notiunea de efectuare a serviciilor*" respectiv "*.X. a efectuat serviciile in discutie in cursul anului 2008, inasa receptia lor de catre .X. s-a efectuat abia ulterior (2009 si respectiv 2011)*", mentione neanalizata de organele de inspectie fiscala in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-B .X./07.05.2012 si fara a fi verificate inregistrările contabile ale cheltuielilor efectuate in scopul realizarii obiectivelor contractuale, verificarea situatiilor de lucrari, devizelor ce au stat la baza emiterii facturilor către beneficiar, etc..

Conform prevederilor legale enuntate anterior, respectiv pct.215 alin.1 si alin.2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, in vigoare in anul 2008, „*Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora*” si "*Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată*".

Potrivit art.11 din contractul de parteneriat si servicii din data de 08.09.2008 se precizeza ca "*receptia serviciilor in totalitatea lor, aferente celor doua proiecte partiale Spitale regionale de urgenta si Spitale judetene de urgenta, se va efectua prin proces verbal scris intocmit de comisia de verificare si receptie a proiectului, numita de .X. In functie de aceasta se va realiza si receptia si plata serviciilor care fac obiectul prezentului contract de catre beneficiar catre .X.*".

Din clauzele contractuale enuntate, reiese ca in functie de receptia serviciilor in totalitatea lor, aferente celor doua proiecte, receptie ce se va efectua in baza unui proces verbal intocmit de comisia de verificare si receptie a proiectului, numita de .X. (in calitate de beneficiar final), va fi realizata si receptia si plata serviciilor prestate de .X..

Din constatările organelor de inspectie fiscala, rezulta ca receptia lucrarilor prestate de .X. la obiectivul .X. a fost efectuata integral, conform proceselor verbale de receptie semnate de Comisia de verificare si receptie desemnata de Ministerul Sanatatii Publice, si aprobate de ministrul Sanatatii, inasa aceasta receptie a fost realizata in baza relatiei contractuale incheiate intre .X. si .X., fara ca organele de inspectie fiscala sa analizeze in totalitatea lor documentele care sa confirme si receptia serviciilor prestate in cadrul relatiei contractuale .X. si .X..

Astfel, exista obligatia si de partea celor doua parti, respectiv .X. si .X. de a receptiona aceste servicii si de a le inregistra in contabilitate, dar nu in orice conditii, ci conform prevederilor legale in materia impozitului pe profit si a TVA.

Referitor la precizarea contestatoarei, potrivit careia «*organele de inspectie fiscala reproseaza .X. neindeplinirea unei obligatii care nu ii este imputabila, respectiv aceea de a-si receptiona propriile servicii* », din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca .X. avea obligatia de a efectua receptia serviciilor prestate, ori organele de inspectie fiscala trebuie sa analizeze daca .X. respecta prevederile legale privind documentele justificative stabilite prin Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv sa stabileasca momentul cand are loc receptia serviciilor si documentele justificative care stau la baza *Procesului verbal de receptie intocmit de .X. si sa fie acceptat de .X.*

In ceea ce priveste «*diminuarea pretului serviciilor cu suma de .X. lei, ca urmare a negocierilor intre parti cu privire la promptitudinea, calitatea si implicit receptia serviciilor prestate de .X.* » si «*Partile convin ca .X. va acorda o reducere a onorariului in quantum de .X. lei, inclusiv TVA, din pretul total al serviciilor restante de plata, respectiv din suma de .X. lei. Reducerea se va acorda din doua motive : in primul rand, intrucat .X. nu a prestat toate serviciile contractuale in mod deplin satisfactor. [...] in al doilea rand, onorariul catre .X. a fost destinat, de asemenea, sa motiveze si sa recompenseze .X. pentru contractele viitoare sau prelungite din partea Ministerului (de ex. pentru implementarea si participarea la proiectarea facilitatilor externe).* », respectiv si «*stingerea obligatiilor catre .X. s-au facut urmatoarele plati si compensari : .X. euro prin cesiune de creante catre .X. in data de 19.01.2009 [...]* », organele de inspectie fiscala nu au analizat in totalitate raporturile juridice care au stat la baza prestarii acestor servicii, respectiv existenta sau inexistenta diminuarii preturilor stabilite, cu respectarea prevederilor legale, respectiv art.210 alin.3 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

In ceea ce priveste exigibilitatea TVA, potrivit art.134<sup>1</sup> alin.1 si 4, art.134<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare aceasta intervine la data faptului generator, respectiv la data emiterii situatiilor de lucrari sau la data la care aceste situatii sunt acceptate de catre beneficiar, respectiv momentul receptiei lucrarilor de catre .X. de la .X..

Conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate, numai daca acestea indeplinesc cumulativ mai multe conditii, si anume: serviciile au fost prestate in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei prestatoare si sunt prestate in scopul operatiunilor taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.



De asemenea, se retine ca legiuitorul prevede obligativitatea prestatorilor de a emite facturi fiscale *cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei*, respectiv la data la care clientul intră în posesia bunurilor/serviciilor, cu exceptia cazului in care a fost emisa factura.

Prin contestatie, .X. sustine ca „*.X. a dedus incorect TVA-ul in scris pe factura proforma, incalcand dispozitiile art.145 Cod fiscal si art.143*” actiune care „*nu poate constitui un motiv suficient pentru a solicita colectarea de TVA pe factura proforma*”, art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precizand la pct.4 faptul ca „*Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar*”, ori in cazul de fata serviciile nu au fost receptionate de beneficiar pe relatia contractuala .X.-.X. ci doar pe relatia contractuala .X.-.X..

Mai mult, .X. sustine ca „*[...] .X. insasi nu a considerat ca i-ar fi receptionat serviciile lui .X., din moment ce timp de 2 ani de zile au fost purtate negocieri si s-au incheiat acte juridice care sa duca la receptia acestora (cu diminuarea pretului initial, datorita unor deficiente de calitate)*”, mentiune confirmata chiar de faptul ca factura proforma nr..X. .X./31.12.2008 nu a fost inregistrata in contabilitatea .X..

De asemenea, se retine ca la stabilirea situatiei de fapt organele de inspectie fiscala se bazeaza pe constatările din raportul de inspectie fiscala incheiat la .X. fara o **analiza fiscala** a operatiunilor efectuate in cadrul relatiilor contractuale dintre .X. si .X..

In ceea ce priveste sesizarea organelor de inspectie fiscala formulata impotriva reprezentantilor .X., organele de solutionare a contestatiilor au solicitat Parchetului de pe langa Tribunalul .X. stadiul solutionarii dosarului format ca urmare a sesizarii formulate de DGFP-MB, iar pana la data emiterii prezentei decizii, Parchetul de pe Langa Tribunalul .X. nu ne-a comunicat un raspuns in acest sens.

Avand in vedere neconcordantele rezultate din constatările organelor de inspectie fiscala, argumentele .X., precum si documentele prezentate la contestatie, se reține că din situatia prezentata in Raportul de inspectie fiscala nr.F-B.X./07.05.2012 referitoare la neinregistrarea veniturilor in suma de .X. lei si ne colectarea TVA in suma de .X. lei, **nu rezultă cu claritate situația de fapt fiscală.**

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.1 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspekție fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, organul de soluționare a contestației va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,*

coroborat cu alin. (3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

**Pe cale de consecinta, se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-B .X./07.05.2012 pentru impozitul pe profit in suma de .X. lei si TVA in suma de .X., urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directia Generala a Finantelor Publice –MB – Contribuabili Mijlocii, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare, sa reanalizeze situatia in functie de retinerile, documentele, argumentele si dispozitiile legale mai sus invocate, tinand seama si de celelalte motivatii ale societatii contestatoare.**

**2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de proiectare rezultate din prestarea serviciilor de catre SC .X. SRL in suma de .X. lei si TVA aferenta in suma de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile contractate si a dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice prestarea efectivă a acestora si prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.**

**În fapt,** în perioada verificată societatea a dedus cheltuieli în sumă de .X. lei, din cele doua facturi emise de SC .X. SRL, factura nr..X./07.12.2009 in valoare totala de .X. lei emisa in baza contractului nr..X./2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei privind masuratori si relevee a spatiilor aferente investitiei « *Servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X.* » si factura .X./04.12.2009 in valoare de .X. lei emisa in baza contractului nr..X./02.11.2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei de completare proiect pentru Spitalul Oncologic .X..

Din analiza efectuata de organele de inspectie fiscala rezulta ca suma de .X. lei reprezinta TVA aferenta celor doua facturi emise in luna decembrie 2009, respectiv .X. lei din factura nr..X./07.12.2009 si .X. lei din factura nr. .X./04.12.2009.

Prin adresa nr..X./23.08.2010 emisa de Primaria sector 6 se instiinteaza .X. ca s-a contestat procedura de licitatie avand ca obiect Servicii de proiectare Amenajare peisagistica .X. si s-a dispus anulara procedurii si ca « *toate obligatiile dvs pe care vi le-ati creat prin depunerea de oferte inceteaza cu data primirii prezentei* ». Prin actul aditional nr.X la contractul nr..X./2009 se mentioneaza « *de comun acord, cele doua parti contractante au convenit pe cale amiabila rezilierea contractului mai sus amintit, cu urmatorul amendament : Urmare a modificarii temei de proiectare la investitia .X., valoarea lucrarilor se reduce la .X. lei* » si au prezentat factura .X./29.11.2010 in valoare totala de -.X. lei cu explicatia « *storno partial factura nr.A.X./29.11.2010* ».

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca anuntul de participare la licitatie publica « *servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X.* » nr. .X. a fost publicat in data de 02.06.2010, iar termenul limita pentru primirea ofertelor sau a cererilor de participare a fost 14.06.2010, date ce nu coincid cu momentul emiterii procesului verbal de receptie din data de 26.11.2009 si facturii nr..X./07.12.2009.

Prin actul aditional nr.1 la contractul nr..X./02.11.2009 se mentioneaza « *de comun acord, cele doua parti contractante au convenit pe cale amiabila rezilierea contractului, cu urmatorul amendament : urmare a anularii investitiei Spitalul de oncologie .X., contractul nr..X./02.11.2009 se anuleaza* » si au prezentat factura .X./25.11.2010 in valoare totala de -.X. lei prin care a stornat factura nr.A.X./04.12.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 si alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, si au stabilit ca cheltuielile in suma de .X. lei inregistrate in luna decembrie 2009 din cele doua facturi emise de SC .X. SRL nu pot fi justificate ca fiind prestate, fapt confirmat de societate prin stornarea acestora in luna noiembrie 2010.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si au stabilit ca TVA in suma de .X. lei nu poate fi dedusa in luna decembrie 2009 din cele doua facturi emise de SC .X. SRL, fapt confirmat de societate prin stornarea acestora in luna noiembrie 2010.

Societatea mentioneaza ca in conformitate cu art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. SRL a emis pentru serviciile anulate: factura .X./29.11.2010 in valoare de -.X. lei si factura .X./25.11.2010 in valoare de -.X. lei.

Astfel, singura factura pentru care s-a mentinut contractul si pentru care nu s-au emis facturi de storno a fost cea de proiectare si amenajare peisagistica .X. in valoare de .X. lei.

SC .X. SRL sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat in mod eronat sanctiunea nedeductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit, respectiv a sumei de .X. lei reprezentand TVA deductibila, invocand nerealitatea prestarii serviciilor, in conditiile in care societatea insasi ajustase baza impozabila prin emiterea facturilor storno. Mai mult, "*organele de inspectie fiscala confunda cazurile de nedeductibilitate cu cele ale ajustarii bazei de impozitare, ca urmare a anularii totale sau partiale a unui contract*", cu toate ca in timpul inspectiei fiscale au fost prezentate organelor de inspectie fiscala documente justificative, respectiv

procesul verbal de receptie din data de 26.11.2009 si documentatia depusa la licitatie.

Contestatoarea sustine ca invocand prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ales eronat sa nu recunoasca niciunul dintre documentele justificative perfect valabile prezentate (documente tehnice, facturi storno) si sa mareasca nejustificat baza impozabila pentru perioada verificata.

In concluzie, .X. solicita constatarea deductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit, respectiv a sumei de .X. lei ca TVA deductibila.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile :

a) referitor la reîncadrarea unei tranzactii :

- art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza :

*« (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. »*

Astfel, organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

b) referitor la calculul impozitului pe profit :

- art.21 alin.1 si alin.4 lit.m 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.*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...]*»

si ale pct.22 si pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

*« 22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...] »

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora.

c) referitor la dreptul de deducere taxei pe valoarea adaugata :

- art.145 alin.2) lit.a) 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;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală care să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar serviciile să fie prestate în beneficiul său.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese ca nu s-a acceptat la deducerea calculului profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei din cele doua facturi emise de SC .X. SRL, respectiv factura nr..X./07.12.2009 in baza

contractului nr..X./2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei privind masuratori si relevee a spatiilor aferente investitiei « *Servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X.* » si factura nr. .X./04.12.2009 in baza contractului nr..X./02.11.2009 ce are ca obiect elaborarea documentatiei de completare proiect pentru Spitalul Oncologic .X., precum si TVA aferenta in suma de .X. lei, intrucat serviciile nu pot fi justificate ca fiind prestate, fapt confirmat de contestatoare prin stornarea acestor facturi partial/integral in noiembrie 2010.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

.X. in calitate de beneficiar si SC .X. SRL in calitate de furnizor de servicii au incheiat doua contracte:

1. contractul nr..X./2009 ce are ca obiect *elaborarea documentatiei privind masuratori si relevee a spatiilor aferente investitiei « Servicii de proiectare : amenajare peisagistica .X. »*, in baza caruia SC .X. SRL a emis factura nr. .X./07.12.2009 in valoare de .X. lei, urmarea receptiei incheiata in data de 26.11.2009, si
2. contractul nr..X./02.11.2009 avand ca obiect *elaborarea documentatiei de completare proiect pentru « Spitalul Oncologic .X. »* in baza caruia a fost emisa factura nr..X./04.12.2009 in valoare de .X. lei, urmarea receptiei incheiata in data de 16.11.2009.

Conform actului aditional nr.X/fara data, la contractul nr..X./2009 are loc *modificarea temei de proiectare la investitia .X.*, cu amendamentul ca *valoarea lucrarilor se reduce la .X. lei.*

Conform actului aditional nr.X/fara data, la contractul nr..X./02.11.2009 partile au convenit pe cale amiabila la rezilierea contractului nr..X./02.11.2009, cu urmatorul amendament : *urmare a anularii investitiei « Spitalul oncologic .X. » contractul nr..X./02.11.2009 se anuleaza.*

SC .X. SRL a emis pentru serviciile anulate: factura .X./29.11.2010 in valoare de -.X. lei si factura .X./25.11.2010 in valoare de -.X. lei, singura factura pentru care s-a mentinut contractul si pentru care nu s-a emis factura de storno a fost cea de proiectare si amenajare peisagistica .X. in valoare de .X. lei.

Modificarea celor doua contracte de prestari servicii a intervenit ca urmare a faptului ca, Primaria sector X, prin adresa nr..X./23.08.2010, a instiintat .X. ca s-a contestat procedura de licitatie avand ca obiect *Servicii de proiectare Amenajare peisagistica .X.* si s-a dispus *anularea procedurii* si ca « *toate obligatiile dvs pe care vi le-ati creat prin depunerea de oferte inceteaza cu data primirii prezentei* ».

In justificarea cheltuielilor cu serviciile prestate, contestatara a prezentat organelor de inspectie fiscala procesul verbal de receptie din data de 26.11.2009, insa se retine ca, anuntul de participare la licitatie publica « *servicii de proiectare : Amenajare peisagistica .X.* » nr. .X. a fost publicat in data de 02.06.2010, iar termenul limita pentru primirea ofertelor sau a cererilor de participare a fost **14.06.2010**, date ce nu coincid cu momentul emiterii procesului verbal de receptie din data de **26.11.2009** si facturii nr..X./07.12.2009.

.X. a prezentat in sustinerea contestatiei pentru justificarea serviciilor prestate, *memoriu tehnic* – document ce contine X pagini, doua centralizatoare la contractul nr..X./2009 si doua fise reprezentand Plan parter corp X- X releveu, ori organul de solutiere a contestatiei reține că aceste documente nu pot reprezenta „*documentatia depusa la licitatie*”.

Simpla prezentare a unor documente nesemnate, nestampilate, nedatate, nu este suficientă pentru a demonstra că s-a efectuat efectiv prestarea serviciilor, acestea trebuie justificate cu rapoarte de activitate, analize etc. din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că aceste servicii au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei reiese ca serviciile privind elaborarea documentatiilor ce fac obiectul celor doua contracte nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, astfel încât sa se poata verifica daca SC .X. SRL a prestat serviciile contractate in cantitatea, de calitatea si la termenele asumate, justificand in acest mod suma facturata; mai mult chiar serviciile nu se justifica a fi inregistrate din moment ce licitatiile nu au avut loc, serviciile fiind justificate numai in conditiile in care .X. ar fi castigat aceste licitatii.

De asemenea, nici diferenta de .X. lei inscrisa in actul aditional nr.1 la contractul nr..X./2009 nu se justifica, in conditia in care licitatiea nu a avut loc, astfel incat nu se poate pune problema necesitatii prestarii serviciilor.

In sustinerea contestatiei .X. mentioneaza faptul ca “*Organele de inspectie fiscala au aplicat in mod eronat sanctiunea nedeductibilitatii sumei de .X. lei la calculul impozitului pe profit, respectiv a sumei de .X. lei reprezentand TVA deductibila, invocand nerealitatea prestarii serviciilor, in conditiile in care societatea insasi ajustase baza impozabila prin emiterea facturilor storno*” si “*organele de inspectie fiscala confunda cazurile de nedeductibilitate cu cele ale ajustarii bazei de impozitare, ca urmare a anularii totale sau partiale a unui contract*”, in conditiile in care, in conformitate cu art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, SC .X. SRL a emis pentru serviciile anulate: factura .X./29.11.2010 in valoare de -.X. lei si factura .X./25.11.2010 in valoare de -.X. lei.



Intrucat, societatea contestatoare nu a putut justifica prestarea efectiva a serviciilor contractate si nici faptul ca achizitiile au fost folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, dispozitiile art.138 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*„Ajustarea bazei de impozitare*

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

*a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;”* argumentele acesteia nu se retin.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei, conform careia « invocand prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ales eronat sa nu recunoasca niciunul dintre documentele justificative perfect valabile prezentate acestora (documente tehnice, facturi storno) si sa mareasca nejustificat baza impozabila pentru perioada verificata », se retine ca aceasta este vadit nejustificata intrucat, prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consacra faptul ca autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. Cum scopul economic declarat a fost cel de achizitionare servicii proiectare si intrucat s-a dovedit a nu putea fi justificat serviciul, aspectele de ajustare a bazei de impozitare nu sunt de natura sa influenteze regimul fiscal in speta, in lumina considerentelor expuse anterior.

Prin 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, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror :

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* contestatia va fi respinsa ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor in suma de **.X. lei** si pentru TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**.

**3. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de SC .X. SRL conform contractelor J-AC .X./30.03.2009 si J-AC.X./30.03.2009, precum si TVA aferenta in suma 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 acestor cheltuieli, precum si la dreptul de deducere al TVA în condițiile în care societatea nu face dovada cu documente privind modul de repartizare a beneficiilor din cadrul asocierii fara personalitate juridica.**

**În fapt,** .X. in anul 2009 inregistreaza in evidenta contabila doua facturi emise de SC .X. SRL, astfel :

1. factura nr..X./15.09.2009 in valoare totala de .X. lei, din care TVA .X. lei (baza .X. lei, din care .X. lei reprezinta expertiza tehnica, proiect tehnic, caiet sarcini, detalii executie, verificare proiect si .X. lei – asistenta tehnica – conform situatie de plata nr.1), cu explicatia « contravaloare situatie de plata nr.1 str..X. X, bl.X conform ctr. J-AC .X./30.03.2009 si act ad.I acord asociere », si

2. factura nr..X./15.09.2009 in valoare totala de .X. lei din care TVA .X. lei (baza .X. lei din care .X. lei reprezinta expertiza tehnica, proiect Tehnic+caiet sarcini+detalii executie, verificare proiect si X – asistenta tehnica – conform situatie de plata nr.1), cu explicatia « contravaloare situatie de plata nr.I str. .X. .X. X bl.X conform ctr.J-AC.X./30.03.2009 si act ad.I acord asociere.

In baza contractului J-AC .X./30.03.2009, .X. a emis factura nr..X./26.08.2009 catre Primaria SECTOR .X. in valoare de X « *documentatie tehnico-economica – reabilitare termica imobil str. .X. nr.X, bl.X proiect J-.X./X./2009 : expertiza tehnica, proiect tehnic+caiet de sarcini+detalii de executie verificare proiect.* » In anexa nr.1 la contract, pretul contractului este detaliat pentru partea de proiectare, asistenta tehnica si lucrari, rezultand ca partea aferenta proiectarii fara TVA este de .X. lei, suma facturata corect de catre .X. catre Primaria SECTOR .X. in baza documentelor anexate la factura.

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala :

- contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 si Acordul de asociere din data de 17.02.2009 intre cei patru asociati in vederea participarii la licitatie din care rezulta ca modalitatea de impartire a rezultatelor asocierii este conform procentelor de participare a fiecarei parti, respectiv : SC .X. SRL – 60%, SC .X. SRL – 32% si .X. – 8%. Prin actul aditional nr.X/14.09.2009 la acordul de asociere, contributia financiara precum si repartizarea fizica, valorica si procentuala a contractului de achizitie preluate de fiecare asociat pentru executia obiectivului supus licitatiei este : SC .X. SRL-X%, SC .X. SRL – 32% si .X. – 0,84%,

- act aditional nr.1 la acordul de asociere datat tot cu 14.09.2009 prin care s-au modificat procentele astfel: SC .X. SRL – X%, SC .X. SRL – 31% si .X. – X%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procentul de X% din contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 nu exista, ci dimpotriva si-a inregistrat suplimentar si cheltuieli cu asistenta tehnica din factura emisa de SC .X. si ca asocierea cu Primaria SECTOR .X. nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati, conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005, procentele mentionate in actele aditionale neavand relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexele la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, pentru partea de proiectare si constructie.

.X., pentru obiectivul « *reabilitare termica imobil str..X. nr.X, bl.X –Proiect J-.X./X./2009* » a efectuat serviciile de proiectare cu furnizorii sai de servicii, respectiv : SC .X. SRL, Biroul individual de arhitectura .X. Petre .X. – conform anexelor la facturile emise de acestia si in baza contractului J-.X./X./2009 a facturat aceste servicii corect catre Primaria SECTOR .X., fara sa fie facturata insa partea de asistenta tehnica. Din adresa nr..X./13.07.2011, rezulta ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul final de terminare a lucrarilor pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale.

Situatia este similara si pentru factura nr..X./15.09.2009 pentru cheltuieli in suma de X lei.

In baza contractului J-AC .X./30.03.2009, .X. a emis factura nr.X/17.07.2009 catre Primaria SECTOR .X. in valoare de X lei (baza .X. lei) « *documentatie tehnico-economica – reabilitare termica imobil str. .X. .X. nr.21, bl.H: expertiza tehnica, proiect tehnic+caiet de sarcini+detalii de executie verificare proiect.* » In anexa nr.1 la contract, pretul contractului este detaliat pentru partea de proiectare, asistenta tehnica si lucrari, rezultand ca partea aferenta proiectarii fara TVA este de .X. lei, suma facturata corect de catre .X. catre Primaria SECTOR .X. in baza documentelor anexate la factura.

Astfel, a fost incheiat Contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 si Acordul de asociere din data de 17.02.2009 intre cei patru asociati in vederea participarii la licitatie din care rezulta ca modalitatea de impartire a rezultatelor asocierii este conform procentelor de participare a fiecarei parti, respectiv : SC .X. SRL – 60%, SC .X. SRL – 31% si .X. – 9%. Prin actul aditional nr.1 la acordul de asociere din data de 14.09.2009, contributia financiara, precum si repartizarea fizica, valorica si procentuala a contractului de achizitie preluate de fiecare asociat pentru executia obiectivului supus licitatiei este : SC .X. SRL-X%, SC .X. SRL – 31% si .X. – 0,95%,

- act aditional nr.1 la acordul de asociere datat tot cu 14.09.2009 prin care s-au modificat procentele astfel: SC .X. SRL – .X.%, SC .X. SRL – 31% si .X. – .X.%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procentul de .X.% din contractul nr.J-AC.X./30.03.2009 nu exista, ci dimpotriva si-a inregistrat suplimentar si cheltuieli cu asistenta tehnica din factura emisa de SC .X. si ca asocierea cu Primaria SECTOR .X. nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati, conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005, procente mentionate in actele aditionale neavand relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexe la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, pentru partea de proiectare si constructie.

.X. pentru obiectivul « *reabilitare termica imobil str..X. .X. nr.X, bl.X – Proiect J-.X./X./2009* » a efectuat serviciile de proiectare cu salariatii proprii– conform Procesului verbal de avizare CTE nr..X./03.04.2009 si in baza contractului J-.X./X./2009 a facturat aceste servicii corect catre Primaria SECTOR .X., fara sa fie facturata insa partea de asistenta tehnica. Din adresa nr..X./13.07.2011, rezulta ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul final de terminare a lucrarilor pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu pot fi justificate cheltuielile in suma de .X. lei inregistrate de societate din facturile nr..X. si nr..X./15.09.2009, si nici nu poate fi dedusa TVA aferenta in suma totala de .X. lei in baza facturilor emise de SC .X. SRL deoarece serviciile nu pot fi justificate ca fiind efectuate de SC .X. SRL si nici nu se justifica serviciile facturate de SC .X. SRL in baza contractului X/2009 si .X./30.03.2009, fiind incalcate prevederile art.11 alin.1, art.21 alin.1, alin.4 lit.m si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestatie, societatea mentioneaza ca impartirea beneficiilor in cadrul asocierii nu s-a realizat pe baza de deconturi de venituri si cheltuieli, ci pe baza de facturi emise independent de fiecare asociat in parte catre Primarie, astfel ca nici aceasta regularizare nu s-a efectuat pe baza de decont ci pe baza de factura fiscala emisa cu TVA, iar facturile emise de SC .X. SRL nr..X./15.09.2009 in suma de .X. lei si nr..X./15.09.2009 in suma de .X. lei sunt facturi de regularizare, nu de prestari servicii intre parti, asa cum eronat au retinut inspectorii fiscali.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare actele aditionale ale contractului de asociere stabilind ca «procentul de 0,8864% care sa-i revina .X. nu exista » si considera ca « o impartire procentuala a beneficiilor intre asociati, este necesara nu doar in situatia in care veniturile se transmit pe baza de decont, (conform pct.221 din OMF nr.3055/2009), ci si in situatia in care partile factureaza separat beneficiarului (Primaria) pentru serviciile prestate ».

In concluzie, .X. solicita ca in cazul in care procentele de impartire a beneficiilor in cadrul societatii au fost modificate in mod legal, "atat cheltuiala in suma de .X. lei, respectiv de .X. lei, cat si TVA-ul aferent in suma de .X. lei, respectiv de .X. lei, sunt deductibile fiscal", prin invocarea prevederilor pct.79<sup>1</sup> alin.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare de aplicare a art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la evaluarea tranzactiilor:

- 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.»*

Rezulta ca art.11 alin.1 din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art.21 alin.1 si alin.4 lit.m) 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.*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;[...]*”

Conform prevederilor pct.22 și pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]*”

În materia impozitului pe profit, se reține ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea efectivă și necesitatea acestora.

c) referitor la dreptul de deducere al TVA:

- art.145 alin.2) lit.a) 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:*

*b) operațiuni taxabile;”*

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

*“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

In materia taxei pe valoarea adaugata, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri sau servicii este conditionata de destinatia bunurilor sau serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societatii si sa fie insotite de documente justificative.

Din documentele prezente la dosarul cauzei reiese ca:

.X. a inregistrat in evidenta contabila doua facturi emise de SC .X. SRL CUI.X., respectiv factura nr..X./15.09.2009 in valoare totala de .X. lei, reprezentand « *contravaloare situatie de plata nr.X str..X. X bl.X conform ctr.J-AC .X./30.03.2009 si act ad.acord asociere* » si F nr..X./15.09.2009 in valoare totala de .X. lei, reprezentand « *contravaloare situatie de plata nr.X str..X. .X. X bl.11 conform ctr.J-AC.X./30.03.2009 si act ad.1 acord de asociere* ».

Prin contractul nr.JAC.X./30.03.2009 incheiat intre Primaria Sectorului .X. in calitate de beneficiar si asocierea formata din SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. si SC .X. SA reprezentata de Liderul de asociere SC .X. SRL in calitate de Antreprenor, s-a stabilit obiectivul « *Servicii de expertizare calitativa, proiectare (fazele PT+PAC+CS+DE), verificare tehnica a proiectelor, asistenta tehnica din partea proiectantului pe durata executiei si realizarea lucrarilor de reabilitare termica a imobilului situat in sectorul 1 al Municipiului .X., strada .X., nr.Xbl.36* », pretul contractului fiind stabilit la valoarea de X lei, termenul de finalizare fiind stabilita la 120 de zile de la Data de Incepere.

Prin contractul nr.JAC.X./30.03.2009 incheiat intre Primaria Sectorului .X. in calitate de beneficiar si asocierea formata din SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. si SC .X. SA reprezentata de Liderul de asociere SC .X. SRL in calitate de Antreprenor, s-a stabilit obiectivul « *Servicii de expertizare calitativa, proiectare (fazele PT+PAC+CS+DE), verificare tehnica a proiectelor, asistenta tehnica din partea proiectantului pe durata executiei si realizarea lucrarilor de reabilitare termica a imobilului situat in sectorul 1 al Municipiului .X., bdv..X. .X., nr.X, bl.X* », pretul contractului fiind stabilit la valoarea de X lei, termenul de finalizare fiind stabilita la 120 de zile de la Data de Incepere.

In baza *contractului de asociere* din 30.03.2009 societatile contractante, respectiv SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. si SC .X. SA, denumiti asociati, s-a creat o asociatie fara personalitate juridica, in vederea desfasurarii activitatii rentabile pentru executarea obiectivelor « *Reabilitare termica bl.X, str..X. nr.X SECTOR .X.* » si « *Reabilitare termica Bl.X bd. .X. .X. nr.21 SECTOR .X.* ».

.X. a emis catre Primaria SECTOR .X. factura nr..X./26.08.2009 in valoare de X lei, reprezentand « *documentatie tehnico-economica –reabilitare termica imobil str. .X. nr.X, bl.X proiect J-.X./X./2009 : expertiza tehnica, proiect tehnic+caiet de sarcini+detalii de executie verificare proiect.* », si factura nr.X/17.07.2009 in valoare de X lei, reprezentand « *documentatie tehnico-*

*economica –reabilitare termica imobil str..X. .X. nr.21, bl.H: expertiza tehnica, proiect tehnic+caiet de sarcini+detalii de executie verificare proiect. »*

.X. a prezentat organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente :

-proces verbal de constatare a terminarii lucrarii din data de **06.04.2009** incheiat intre .X. si Primaria SECTOR .X., pentru cele doua locatii,

-adresa **nr..X./08.05.2009** si adresa **nr.X/07.05.2009** transmise de Primaria SECTOR .X. catre .X. prin care se comunica faptul ca a fost avizata in data de 06.05.2009 si 07.05.2009 documentatia tehnico-economica inclusiv pe cea din adresa str..X. si str. .X. .X. si ii roaga sa predea documentatia pentru obtinerea avizelor si documentatia pentru obtinerea Autorizatiei de constructie pentru imobilele mentionate mai sus,

-procesele verbale de predare primire a documentatiei solicitate prin adresele nr..X./08.05.2009 si nr.X/07.05.2009 incheiate in data de **20.08.2009** si **07.07.2009** intre .X. si Primaria SECTOR .X., procesele verbale de avizare **nr..X./03.04.2009 si nr.X/03.04.2009**

- facturile fiscale **nr..X./26.08.2009** si **nr.X/17.07.2009** catre Primaria SECTOR .X., emise in baza contractelor nr.J-AC.X./30.03.2009 si nr.J-AC.X./30.03.2009,

-contractele **nr.J-AC.X./30.03.2009** si **nr.J-AC.X./30.03.2009** incheiate intre Primaria SECTOR .X. in calitate de beneficiar si asocierea formata de .X. SRL, .X. SRL, .X. si .X. SA reprezentata prin liderul de asociere .X. SRL – antreprenor. In anexa nr.1 la contracte, pretul contractului este detaliat pentru partea de proiectare, asistenta tehnica si lucrari, rezultand ca partea aferenta proiectarii fara TVA este de .X. lei, respectiv .X. lei sume facturate corect de catre .X. catre Primaria SECTOR .X. in baza documentelor anexate la factura.

- cele doua Acorduri de asociere din data de 17.02.2009 intre cei patru asociati in vederea participarii la licitatie din care rezulta ca modalitatea de impartire a rezultatelor asocierii este conform procentelor de participare a fiecarei parti, respectiv : SC .X. SRL – 60%/60%, SC .X. SRL – 32%/31% si .X. – 8%/9%. Prin actele aditionale nr.X la acordul de asociere din data de 14.09.2009, contributia financiara precum si repartizarea fizica, valorica si procentuala a contractului de achizitie preluate de fiecare asociat pentru executia obiectivului supus licitatiei este : SC .X. SRL-X%/68,05%, SC .X. SRL – 32%/31% si .X. – 0,84%/0,95%,

- actele aditionale nr.1 la acordurile de asociere datate tot cu 14.09.2009 prin care s-au modificat procentele astfel: SC .X. SRL – X%/X.%, SC .X. SRL – 31%/31% si .X. – X %/X.%.



Conform contractului de asociere din 30.03.2009, anexat contestatiei, « *asociatia creata prin prezentul contract are ca temei legal art.251-256 Cod comercial, este o asociatie fara personalitate juridica, [...]* ».

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca in conformitate cu prevederile art.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

« (1) *În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.* »

Intrucat, .X. sustine ca « *impartirea beneficiilor in cadrul asocierii nu s-a realizat pe baza de deconturi de venituri si cheltuieli, ci pe baza de facturi emise independent de fiecare asociat in parte catre primarie [...]* », iar cele doua facturi emise de SC .X. SRL pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor in suma de .X. lei si drept de deducere in suma de .X. lei « *sunt facturi de regularizare, nu facturi de prestari servicii intre parti* », nu se pot retine in sustinerea contestatiei deoarece, .X. nu face dovada derularii acestor contracte, reflectând totodata că relația dintre părți s-a desfasurat cu aplicarea prevederilor legale in materie.

Temeiul juridic principal al asociației în participațiune îl constituie dispozițiile art.251-256 C.com.

Potrivit art.251, « *asociațiunea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț.* ».

Art.255 permite părților să determine prin convenția lor forma, întinderea și condițiile asocierii.

*Jurisprudența și literatura de specialitate caracterizează asociația în participațiune ca fiind o entitate lipsită de personalitate juridică, constituită în temeiul unui contract prin care părțile, denumite asociați, pun în comun anumite valori economice, în scopul desfășurării de către una dintre ele a unor operațiuni comerciale, urmând ca fiecare dintre părți să participe la profiturile și pierderile operațiunii respective, în cotele stabilite în contractul de asociere.*

Prin OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se precizeaza:

„221. - (1) *Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13.*

*(2) La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”*

Astfel, toate cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participatiune se contabilizează distinct de către unul din asociați, iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe baza de deconturi fiecărui asociat, în vederea înregistrării în contabilitatea proprie, nu prin facturi de regularizare cum eronat precizează contestatoarea.

Se reține că organele de inspecție fiscală au analizat atât contractele încheiate, actele adiționale prezentate, cât și anexele la facturile în cauză, și au stabilit că procentele de 0,X% cât și cel de .X.% care trebuiau să-i revină lui .X. „nu există”, ori „asocierea cu Primaria SECTOR .X., nu a fost o asociere în sensul decontărilor pe baza de venituri și cheltuieli între asociați – conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005”.

Mai mult, facturile în cauză prezintă înscris la rubrica descriere „contravaloare situație de plată [...]”, nici într-un caz procent stabilit conform contractelor.

De asemenea, .X. susține că «singura modalitate corectă de ajustare a veniturilor, respectiv a TVA, într-o asociere în care partile acționează independent una față de cealaltă» este factura fiscală, fără însă a proba cu documente modul de derulare și de decontare a beneficiilor aferente contractelor în cauză.

Ori, facturile fiscale nr..X./26.08.2009 și nr.X/17.07.2009 emise către Primaria SECTOR .X., în baza contractelor nr.J-AC.X./30.03.2009 și nr.J-AC.X./30.03.2009, au anexate documente justificative privind efectuarea serviciilor prestate, respectiv faptul că serviciile de proiectare au fost realizate de către .X. cu salariații proprii sau subcontractorii ai .X., fapt confirmat de procesele verbale de activitate :

- 03.02.2009 arh. .X., adr.nr.X/01.02.2009, factura nr. .X./03.02.2009,
- 25.02.2009 arh. X .X., factura nr. .X./03.02.2009,
- 12.03.2009 arh. X .X., factura nr. .X./12.02.2009,
- 19.03.2009 arh. X.X., factura nr. .X./19.02.2009,
- 25.03.2009 arh. X .X., factura nr. .X./25.02.2009,
- 18.08.2009 SC .X., adr.nr.X/04.04.2009, factura nr.X/13.05.2009.

Astfel, se reține că pentru stabilirea tratamentului fiscal al tranzacțiilor determinate, predominant este conținutul economic al tranzacțiilor în baza principiului de drept al prevalenței economice asupra juridicului și nu forma juridică pe care partile au înțeles să o dea raporturilor între ele sau evidențierea contabilă a acestor tranzacții, acestea putând fi luate în considerare doar ca elemente circumstanțiale.

Prin urmare, intrucat nu se poate proba modul de impartire/stabilire a rezultatelor asocierii intre partile contractante, precum existenta documentelor justificative privind emiterea facturilor fiscale nr..X./26.08.2009 si nr.X/17.07.2009 catre Primaria SECTOR .X., prin contestatia formulata nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei facturile « de regularizare », intrucat clauzele din contract produc efecte juridice doar intre partile semnatare si luarea lor in considerare de catre organele fiscale doar pe considerentul lor juridic, al inserarii lor in contract, ar echivala cu ignorarea evidenta a scopului economic al operatiunii si cu lipsirea de orice efecte a prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala.

De asemenea, se retine ca nejustificarea beneficiilor asocierii, ca efect al aplicarii prevederilor contractuale convenite, contestatoarea contrazice valabilitatea asocierii si neaga caracterul comutativ si cu scop lucrativ al contractului de asociere.

Prin 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, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* contestatia va fi respinsa ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor in suma de .X. lei si pentru TVA in suma de .X. lei.

**4. Referitor la cheltuielile in suma de .X. lei si TVA in suma de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile prestate de diverși prestatori efectuate în anul 2009, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, precum și ca aceste servicii nu au fost destinate operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt,** .X., în calitate de beneficiar, a încheiat cu diverși prestatori contracte de prestări servicii în baza cărora au fost emise către contestatoare facturi, cheltuieli pe care aceasta le-a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Astfel, .X. a încheiat următoarele contracte:

1. cu **SC .X. SRL**, în calitate de executant - contractul de servicii nr.X/2009, având ca obiect „*servicii de consultanta în vederea întocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie*”. În baza acestui contract, societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile în suma de **.X. lei** reprezentând contravaloarea facturii nr..X./14.09.2009, cu TVA aferent în suma de **.X. lei**.

2. cu **SC .X. SRL**, în calitate de consultant - contractul de consultanță nr. .X./22.12.2009, având ca obiect „*servicii de consultanta privind întocmirea proiectelor în domeniul spitalicesc*”. În baza acestui contract societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile în anul 2009 în sumă de **.X. lei** din factura fiscală nr..X./22.12.2009, cu TVA aferent în suma de **.X. lei**.

3. cu **SC .X. SRL** în calitate de executant - contractul de proiectare nr..X./13.10.2008, având ca obiect „*servicii de consultanta si verificare pentru aparatura medicala (memorii, documentatie tehnica, planuri autorizatie)*”. În baza acestui contract societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile cu prestări de servicii în baza facturii nr..X./24.03.2009 emisă de societatea prestatoare în sumă de **.X. lei**.

4. cu **SC .X. SRL**, în calitate de prestator - contractul de consultanță nr..X./10.09.2009, având ca obiect servicii de consultanta tehnica în vederea obtinerii documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate în programul de reabilitare termică: valoarea totală a contractului fiind de .X. lei, fara TVA suma facturată integral prin factura nr.X/02.11.2009. În baza acestui contract societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile cu prestări de servicii în sumă de **.X. lei**, cu TVA aferent în suma de **.X. lei**.

5. cu **SC .X. SRL**, în calitate de prestator - contractul de prestări servicii nr.X/2009, având ca obiect „*servicii de consultanta în vederea întocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie*”. În baza acestui contract societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile cu prestări de servicii în baza facturii fiscale nr..X./06.09.2009 în sumă de **.X. lei**, cu TVA aferent în suma de **.X. lei**.

Organele de inspectie fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.11 alin.1 și art.21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât documentele nu sunt de natura a proba prestarea efectivă a serviciilor.

Prin contestație, .X. susține că au fost puse la dispoziția organelor de inspectie fiscală documente justificative prin care se motivează serviciile prestate.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la evaluarea tranzacțiilor:

- 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. »*

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art.21 alin.1 și alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede:

*“(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 pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a*

*contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

c) referitor la calculul TVA

- potrivit art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile;[...]*”

iar art. 146 alin.1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, precizează:

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]*”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile

iar pentru justificarea acestui drept, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că .X. în calitate de beneficiar, a încheiat o serie de contracte de prestări servicii, consultanță și asistență cu diverși furnizori pentru care a prezentat următoarele documente:

1. contractul de consultanta nr.X/2009 (nu prezinta data de incheiere) încheiat cu **SC .X. SRL**, însoțit de doua procese verbale de predare primire documentatie din data de 31.07.2009 si 31.08.2009.

Contractul prevede: art.2 obiectul contractului „*servicii de consultanta in vederea intocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie*”, art.3 termene: termenele de predare sunt stabilite de comun acord, „*conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar*”, art.4 valoarea lucrarilor: *este de .X. lei incluzând TVA*, art.5 decontarea lucrarilor: *se va efectua pe masura predarii documentatiei corespunzatoare, in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii fazei respective de catre Beneficiar.*

In Procesul verbal de predare-primire documentatie din data de 31.07.2009 se mentioneaza ca a avut loc predarea documentatiei pentru participarea la licitatie pentru: extindere Gradinita X (data deschidere oferta 03.07.2009), extindere Gradinita X (data deschidere oferta 03.07.2009) si „dezvoltarea infrastructurii Institutul de Biologie .X. pentru intarirea capacitatii de investigare a Biodiversitatii in contextul schimbarilor Climatice X-.X.”- beneficiar Institutul de Biologie .X. (data deschidere oferta 29.06.2010).

In Procesul verbal de predare-primire documentatie din data de 31.08.2009 se mentioneaza ca a avut loc predarea documentatiei pentru participarea la licitatie pentru: servicii de expertizare, audit energetic, proiectare (fazele SF+PT+PAC+DE), verificare tehnica a proiectelor si de asistenta tehnica din partea proiectantului pe durata executiei lucrarilor, privind reabilitarea termica a X imobile situate in sectorul X (data deschidere oferta 02.11.2009, .X., si studiu de rezistenta si fezabilitate pentru compartimentare si amenajare spatii in vederea desfasurarii de activitati medicale, cu utilitatile necesare, corp A2 –stanga, beneficiar Spitalul Clinic .X. (data deschidere oferta 01.10.2010).

2. contractul de consultanță nr..X./22.12.2009 încheiat cu **SC .X. SRL**, prevede la art.2 obiectul contractului „*servicii de consultanta privind intocmirea proiectelor in domeniul spitalicesc*”, art.3 termene: termenele de predare sunt stabilite de comun acord, „*conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar*”, art.4 valoarea lucrarilor: *este de .X. lei inclusiv TVA*,

art.5 decontarea lucrarilor: se va efectua pe masura realizarii verificarilor pe faze de proiectare, *in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective de catre Beneficiar.*

In Procesul verbal de predare-primire din data de 22.12.2009 se mentioneaza ca .X. se obliga si declara ca va intrebuinta Materialul scris, concentrat in Consultanta in Domeniul Spitalicesc, conform Contractului de prestari servicii din 22.12.2009, material prezentat in sustinerea contestatiei.

**3.** contractul de prestari servicii nr..X./13.10.2008 încheiat cu **SC .X. SRL**, prevede la art.2 obiectul contractului „*servicii de consultanta si verificare pentru aparatura medicala (memorii documentatie tehnica, planuri autorizate)*”, art.3 termene: termenele de predare sunt stabilite de comun acord, „*conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar*”, art.4 valoarea lucrarilor: este de .X. lei, art.5 decontarea lucrarilor: se va efectua pe masura realizarii verificarilor pe faze de proiectare, *in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective de catre Beneficiar.*

In Procesul verbal de predare-primire a documentatiei din data de 17.03.2009 ce face obiectul contractului nr.X din data de 13.10.2008 se mentioneaza ca a avut loc „*predarea respectiv primirea integrala a documentatiei ce face obiectul contractului nr.X/2008 din 13.10.2008 in format electronic, pe suport optic (X buc DVD/CD)*”.

**4.** contractul de consultanta nr..X./10.09.2009 încheiat cu **SC .X. SRL**, prevede la art.2 obiectul contractului „*servicii de consultanta tehnica in obtinerea documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate in programul de reabilitare termica*”, art.3 termene: termenele de predare sunt stabilite de comun acord, „*conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar*”, art.4 valoarea lucrarilor: este de .X. lei fara TVA, art.5 decontarea lucrarilor: se va efectua in urma predarii documentatiei corespunzatoare, *in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii platii integrale, pentru toate serviciile prestate de Proiectantul general, de la beneficiar.*

In Procesul verbal de predare-primire din data de 30.09.2009 se mentioneaza ca .X. primeste integral documentatia ce face obiectul contractului nr.X din 10.09.2008 in format electronic, pe suport optic (2 buc.DVD/CD), material neprezentat in sustinerea contestatiei.

**5.** contractul de consultanta nr.X/04.08.2009 încheiat cu **SC .X. SRL**, prevede la art.2 obiectul contractului „*servicii de consultanta in vederea intocmirea documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie*”, art.3 termene: termenele de predare sunt stabilite de comun acord, „*conform graficului din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar*”,



art.4 valoarea lucrarilor: este de .X. lei inclusiv TVA,

art.5 decontarea lucrarilor: se va efectua in urma predarii documentatiei corespunzatoare, in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective de catre Beneficiar.

In Procesul verbal de predare-primire din data de 06.09.2009 se mentioneaza ca .X. primeste documentatia de participare la licitatie conform D.A. pentru:

- proiectare si executie lucrari de reabilitare termica a imobilului situat in sos. .X. nr.X, bl.X sector .X. – Beneficiar Primaria sector .X. (data limita de depunere a ofertelor 07.08.2009),

- proiectare si executie lucrari de reabilitare termica a imobilului situat in sos. .X. nr.X, bl.X sector .X. – Beneficiar Primaria sector .X. (data limita de depunere a ofertelor 07.08.2009),

- proiectare si executie lucrari de reabilitare termica a imobilului situat in X .X. nr.X, SECTOR .X. – Beneficiar Primaria SECTOR .X. (data limita de depunere a ofertelor 10.08.2009),

- proiectare si executie lucrari de reabilitare termica a imobilului situat in Calea .X. nr.X bl.X, sc.X sector .X. – Beneficiar Primaria sector .X. (data limita de depunere a ofertelor 17.08.2009),

- proiectare si executie lucrari de reabilitare termica a imobilului situat in Calea .X. nr.X bl.X, sc.X sector .X. – Beneficiar Primaria sector .X. (data limita de depunere a ofertelor 17.08.2009),

- proiectare si executie lucrari de reabilitare termica a imobilului situat in str. Ion .X., nr.X, bl.X sc.X, bl.X, bl.X SECTOR .X. – Beneficiar Primaria SECTOR .X. (data limita de depunere a ofertelor 25.08.2009).

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. în cazul contractului de consultanta nr.X/2009 (nu prezinta data de incheiere) încheiat cu **SC .X. SRL**, societatea nu prezintă documentatia care a facut obiectul contractului de consultanta care să demonstreze că au fost acordate aceste consultanțe, respectiv graficul din contractul de baza incheiat intre Proiectantul General si beneficiar, respectiv data, ora când s-au acordat consultanțele, persoana sau persoanele care au acordat aceste consultanțe, persoana sau persoanele cărora le-au fost acordate consultanțele, care a fost obiectul consultanțelor din ziua respectivă etc, conform art.3 din contract;

2. în cazul contractului de consultanță nr..X./22.12.2009 încheiat cu **SC .X. SRL**, contestatara prezintă documentul „servicii de consultanta privind intocmirea proiectelor in domeniul spitalicesc” care prezinta trei anexe.

Din analiza acestui document se retine ca acesta nu face proba implicarii niciuneia dintre partile in cauza, documentul fiind nedatat, nestampilat, nesemnat de partile implicate.

Mai mult, .X. mentioneaza prin contestatie faptul ca “este a .X.rat ca doua dintre materialele contin informatii generale- respectiv modele de contracte, care foarte probabil pot fi regasite intr-o forma sau alta si pe internet [...]”. Acest document reprezinta partial OMEF nr.915/465/415 din 25 martie 2008 pentru aprobarea conditiilor contractuale generale și speciale la încheierea contractelor de lucrări.

Totodată, societatea nu depune niciun document cu privire la modul în care s-a realizat acest contract, mai mult nu a fost prezentat în susținere *graficul din contractul de baza incheiat între Proiectantul General si beneficiar*, așa cum se mentioneaza în contract.

Prin urmare, documentul „*Servicii de consultanta privind intocmirea proiectelor in domeniul spitalicesc*” prezentat de .X. în susținerea cheltuielilor cu consultanta facturate de SC .X. SRL, nu poate fi avut în vedere în soluționarea favorabila a contestatiei, întrucat acest document nu reprezinta o prestatie a SC .X. SRL în folosul .X. ci constituie o lucrare cu informatii generale care poate fi accesata în mod gratuit, fapt ce conduce la concluzia ca SC .X. SRL nu a prestat serviciul de consultanta facturat, iar .X. nu datoreaza contravaloarea unor servicii neprestate.

**3.** în cazul contractului de prestari servicii nr..X./13.10.2008 încheiat cu **SC .X. SRL**, .X. prezinta în susținere procesul verbal de predare primire din data de 17.03.2009 și un CD care contine X foldere și un fisier cu lista echipamentelor evaluate, echipamente medicale prezentate de pe **siteul [www.siemens.com/healthcare](http://www.siemens.com/healthcare) sau [www.siemens.com/medical](http://www.siemens.com/medical)**, așa cum prezinta fisierele atasate.

Or, societatea nu prezintă niciun fel de document, în acest sens, care să demonstreze că s-au realizat **servicii de consultanta si verificare pentru aparatura medicala (memorii, documentatie tehnica, planuri autorizatie)**, așa cum prevede contractul.

Mai mult, serviciile contractate sunt prezentate diferit: în factura nr..X./24.03.2009 se mentioneaza *servicii de verificare pentru aparatura medicala conform ctr.X/2008*, iar în contract se stipuleaza *servicii de consultanta si verificare pentru aparatura medicala (memorii, documentatie tehnica, planuri autorizatie)* și *lucrari de proiectare* la pct.5 din contract, iar în nota explicativa nr..X./17.06.2011 se precizeaza ca „*serviciile achizitionate de la **SC .X. SRL** prin contractul nr..X./13.10.2008 au avut ca scop consultanta de specialitate privind specificatiile tehnice, gabaritul, greutatea și consumabilele specifice aparaturii medicale considerate în elaboararea proiectelor .X. pentru Spitalul Judetean de Urgenta și Spitalul Regional de Urgenta. Contractul care viza aceste servicii a fost incheiat între .X. și .X., beneficiarul final al lucrării fiind Ministerul sanatatii Publice din Romania.*”

4. În cazul contractului de consultanta nr..X./10.09.2009 încheiat cu **SC .X. SRL**, privind „*servicii de consultanta tehnica in obtinerea documentatiei specifice a apartamentelor din imobilele intrate in programul de reabilitare termica*”, .X. prezinta in sustinere Procesul verbal de predare-primire din data de 30.09.2009 in care se mentioneaza ca .X. primeste integral documentatia ce face obiectul contractului nr.X/2009 in format electronic, pe suport optic X buc.DVD, material neprezentat in sustinerea contestatiei.

5. În cazul contractului de consultanta nr.X/04.08.2009 încheiat cu **SC .X. SRL**, se precizeaza la art.2 obiectul contractului „*servicii de consultanta in vederea intocmirii documentatiei de participare la licitatii publice de achizitie*”, .X. prezinta in sustinerea contestatiei listing dupa anunturile la licitatie pentru cele cinci locatii, listate de pe internet.

.X. prezinta un tabel in care mentioneaza ca PV este datat 06.09.2012 (data corecta fiind 06.09.2009) si a prezentat datele limita de depunere a ofertelor care erau mentionate si in procesul verbal de receptie a documentatiei din data de 06.09.2009, respectiv 07, 10, 17 si 25.08.2009 – date anterioare predarii documentatiei, tabel ce nu are nici o relevanta, intrucat data predarii documentatiei este ulterioara termenelor de depunere a ofertelor.

Mai mult, potrivit clauzelor contractuale decontarea lucrarilor: se va efectua in urma predarii documentatiei corespunzatoare, *in termen de 5 zile lucratoare de la data incasarii contravalorii fazei respective de catre Beneficiar*, ori in acest caz nu avem faze de proiectare si nu se cunoaste de la cine urmeaza sa incaseze beneficiul, contravaloarea fazelor.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că societatea nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici la dosarul contestației, documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare desfășurării activității, că serviciile au fost prestate efectiv și s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor stipulate în contractele încheiate cu prestatorii.

Mai mult, se reține că .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii, de consultanță si verificare, în baza facturilor emise conform contractelor încheiate cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, or societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor și nici că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține că societatea nu justifică cu documente necesitatea efectuării acestor cheltuieli, precum și prestarea efectivă a serviciilor, conditii obligatorii pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente, respectiv din acestea nu rezultă:

- prin ce modalități s-a realizat obiectul contractelor;
- numărul de ore prestate pentru fiecare prestație în parte;
- resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză;
- modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile prestate facturate;
- studii de piață, rapoarte de evaluare și cercetare, elaborarea planurilor de activitate,
- referitor la decontarea lucrărilor, toate contractele prevăd *in termen de 5 zile lucrătoare de la data încasării contravalorii fazei respective de către Beneficiar sau in termen de 5 zile lucrătoare de la data încasării plății integrale, pentru toate serviciile prestate de Proiectantul general, de la beneficiar, .X. nu prezintă pentru nici un contract care sunt fazele proiectului.*

Mai mult pentru niciunul dintre contracte nu au fost prezentate *grafice stipulate expres prin contractul de baza încheiat între Proiectantul General și beneficiar.*

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriul fundamental al deductibilității.

Argumentul contestatoarei cu privire la faptul că achizițiile de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei și, în consecință, taxa aferentă achiziției este deductibilă la calculul TVA, fapt demonstrat prin facturi, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționat doar de existența facturilor, contractelor și proceselor verbale de predare primire și de obligația ca societatea contestatoare să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, susținerea contestatoarei potrivit careia „nu există niciun motiv care să justifice aplicarea art.11 din Codul fiscal”, nu poate fi reținută întrucât o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reînscadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

La paragraful 23 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Pentru a justifica că au fost efectuate în acest scop cheltuielile cu achiziționarea de servicii, respectiv pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit, conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit m din Codul fiscal, coroborate cu pct. 48 al titlului II din H.G. nr. 44/2004, contrar susținerilor societății contestatoare, simpla prezentare a contractelor de prestări servicii și a facturilor emise în baza acestora nu este suficientă, societatea contestatoare trebuind să justifice prestarea de servicii cu documente care să conțină elementele precizate expres de legiuitor, respectiv să îndeplinească cumulativ toate condițiile impuse de lege.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate în susținerea contestației, precum și prevederile legale în vigoare aplicabile la data efectuării operațiunilor, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, respectiv neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferenta cheltuielilor cu prestările de servicii efectuate în anul 2009, întrucât societatea nu justifică realitatea prestării serviciilor, pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de .X. pentru cheltuielile menționate și TVA aferenta.

Prin 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, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor în suma de .X. lei și pentru TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.

**5. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei nefacturate de .X. către beneficiarul final, respectiv Primaria SECTOR .X. și Primaria sector .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care societatea nu a emis facturi către beneficiar și nu a evidențiat veniturile aferente cheltuielilor efectuate.**

**În fapt**, s-a constatat că .X. nu a înregistrat venituri impozabile în anul 2009 în suma de .X. lei, astfel:

- .X. lei reprezintă diferența de venituri nefacturate și neînregistrate în evidența contabilă din serviciile de proiectare efectuate în baza contractelor nr..X./05.05.2009 pentru imobilul situat în str..X. X bl.X sc.X, ctr. nr. .X./05.05.2009 - imobil .X. bl.X sc.X, ctr.nr.X/05.05.2009 - imobil .X. X bl.X sc.X, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil .X. nr.X bl.X sc.X, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil .X. nr.X bl.X, și
- .X. lei reprezintă venituri neînregistrate în anul 2009 aferent serviciilor efectuate pentru reabilitarea termică a blocurilor din Sectorul X, și pe care societatea le-a facturat în data de 01.10.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.215 alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, și art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală « *in mod complet nefundamentat și abuziv, au ales să ignore voința părților exprimate prin contract, în forma sa modificată [...]* ».

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la calculul impozitului pe profit:

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

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

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

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

- conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare în anul 2009:

*“ 45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.*

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

*(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.*

*(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.*

*210. - (1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.*

*[...]*

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

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

- a) venituri din exploatare;*
- b) venituri financiare;*
- c) venituri extraordinare.*

*212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:*

*a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;*

*Venituri din vânzări de bunuri*

*214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.*

*[...]*

*215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.[...]*”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza legii contabilitatii, precum si orice elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile.

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art.11alin.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.”*

Rezulta ca art.11 alin.1 din Codul fiscal consacra la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia organele de inspectie fiscala pot sa analizeze operatiunile economice nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic.

c) referitor la documentele justificative:

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

In temeiul acestor prevederi legale, se retine ca inregistrarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operatiunilor pe baza de documente justificative ce angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, avizat si probat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. In vederea reabilitarii unor imobile in sectorul X, .X. a incheiat X de contracte cu Primaria Sectorului .X., in calitate de beneficiar si asocieri formate din constructori si proiectanti (.X.) in calitate de antreprenor, in cadrul acestor asocieri constructorul \*S.C. .X. SRL) fiind numit lider al asocierii. Toate cele X de contracte au fost incheiate in aceeasi forma de asociere cu Primaria Sectorului X,



iar anexat la fiecare contract este defalcat pretul total al contractului, respectiv pretul pentru partea de proiectare si pretul pentru partea constructorului.

.X., in calitate de proiectant, a facturat integral c/val serviciilor de proiectare mentionate in contracte, direct catre Primaria sectorului X pentru un numar de X de contracte, mai putin un numar de X contracte in care asocierea era formata din SC .X. SRL – lider al asocierii, SC .X. SRL, .X. si SC .X. SA, si pentru care .X. a facturat catre SC .X. SRL prin facturile .X.X, X, X, X si X toate emise in data de 22.12.2009 numai un procent de 0,8%. Valoarea totala a celor X facturi insumeaza .X. lei cu TVA.

.X. a prezentat Acordul de asociere si actul aditional nr.X, organele de inspectie fiscala constatand ca, cotele prevazute prin actele aditionale nu corespundeau cu sumele inscrise in facturile emise catre SC .X. SRL.

In data de 03.06.2011 conducerea societatii a prezentat organelor de inspectie fiscala alte acte aditionale modificate cu procentele corespunzatoare sumelor inscrise in facturi, iar prin nota explicativa nr..X./17.06.2011, .X. precizeaza de ce nu a facturat catre Primaria Sectorului .X. c/val aferenta partii de proiectare, asa cum a procedat si cu restul contractelor (68), « *compania si-a indeplinit obligatiile de a factura prestarile de servicii de proiectare in concordanta cu procentul stabilit in Acordurile de asociere incheiate cu executantii de lucrari. In cazul celor X proiecte aferente facturilor amintite de dumneavoastra, valoarea integrala a lucrarilor contractate si executate de Asociere cu si pentru Primaria Sectorului .X.. In urma amendarii Acordurilor de asociere prin acte aditionale in data de 14.09.2009 au fost modificate cotele de participare valorica si procentuala in Asociere. Avand in vedere cele prezentate mai sus, consideram ca .X. si-a indeplinit in integralitate obligatiile contractuale cat si cele legale, inclusiv din punct de vedere fiscal privind obligatiile catre bugetul statului. In cazul de fata o eventuala facturare catre Primaria Sectorului .X. presupunea o incalcare a obligatiilor contractuale prin majorarea nejustificata a valorii lucrarilor contractate de Asociere. »*

Pentru cele X contracte, serviciile privind partea de proiectare au fost efectuate integral de .X., conform proceselor verbale de constatare a terminarii lucrarilor/predare-primire, ce au fost incheiate ca si in cazul celorlalte contracte de .X. direct cu Primaria Sectorului .X., aceste servicii fiind efectuate de .X. atat cu salariatii proprii, cat si cu subcontractori : SC .X. SRL – pentru .X. X sc.X, .X. X sc.A, .X. nr.X bl.X, .X. nr.X bl.X sc.X, Biroul Individual de Arhitectura .X. si SC .X. SRL pentru .X. nr.X bl.X, .X. nr.X bl.X sc.X.

**2.** .X. a inregistrat cheltuieli pentru reabilitarea termica a blocurilor din Sectorul X, servicii pe care .X. nu le-a facturat pana la data de 30.09.2010 catre Primaria sector .X..

In data de 01.10.2010 s-au emis 21 de facturi in valoare totala de X lei, suma incasata integral in data de 11.10.2010.

.X. a prezentat in sustinere urmatoarele documente :

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. SRL in calitate de constructor privind predarea, respectiv primirea a 4 exemplare complete ale proiectelor privind lucrari de Reabilitare termica pentru urmatoarele locatii... », avand ca beneficiar Primaria sectorului X – Directia Invetitii », in acest proces verbal fiind inscise X locatii,

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC .X. SRL in calitate de constructor privind predarea, respectiv primirea a X exemplare complete ale proiectelor privind lucrari de reabilitare termica pentru urmatoarele locatii « *avand ca beneficiar Primaria sectorului X Directia Investitii* », in acest proces verbal fiind inscise X locatii aferente unui numar de X contracte,

- adresa nr..X./21.09.2010 transmisa de SC .X. SRL catre .X. prin care ii comunica acceptul Beneficiarului cu privire la proiectele tehnice si detalii de executie pe care .X. le-a elaborat pentru lucrarile de reabilitare termica blocuri si ca serviciile de proiectare se pot factura catre Primaria Sectorului X,

- adresa nr. .X./06.09.2010 transmisa de SC .X. .X. SRL catre .X. prin care ii instiinteaza ca proiectele pentru reabilitare termica pentru X locatii au fost receptionate de beneficiar si pot fi facturate direct catre beneficiar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate in data de 01.10.2010 au fost efectuate in anul 2009 in baza Procesului verbal de receptie al documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. SRL in calitate de constructor, pentru X locatii, valoarea veniturilor fiind de .X. lei si Procesului verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC .X. SRL in calitate de constructor, pentru 16 locatii aferente unui numar de X contracte, valoarea veniturilor rezultate din aceste contracte fiind de .X. lei.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-B.X./07.05.2012, care au stat la baza impunerii prin Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, se reține că societatea, chiar dacă nu a putut prezenta în timpul inspecției fiscale, documente justificative din care să rezulte de ce nu au fost inregistrate venituri suplimentare, aceasta avea posibilitatea, ca în susținerea contestației, să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc atât repartizarea beneficiilor conform acordurilor de asociere, precum și documente din care să rezulte că receptia serviciilor catre Primaria sectorului X s-a efectuat in anul 2010 si nu 2009.

Intrucat .X. nu a prezentat documente din care sa rezulte modul in care s-au respectat obligatiile contractuale din cele X acorduri, s-a constatat ca asocierea cu Primaria Sectorului .X. nu a fost o asociere in sensul decontarilor pe baza de venituri si cheltuieli intre asociati conform art.221 din Ordinul nr.1752/2005, procentele mentionate in actele aditionale neavand relevanta in acest sens, ci a fost o simpla asociere pentru castigarea licitatiei, iar in anexele la

fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, respectiv pentru partea de proiectare si constructie, acestea nefiind modificate, repartitia procentuala mentionata in actele aditionale nejustificandu-se.

S-a constatat ca pana la data de 30.09.2010 nu s-a emis Procesul verbal de terminare a lucrarilor pentru cele X imobile, pentru a factura si asistenta tehnica, acesta fiind intocmit ulterior perioadei aferente inspectiei fiscale, conform adresei nr..X./13.07.2011 data de societate.

Astfel, se constata ca aceste servicii au fost efectuate de .X. conform documentelor semnate si de Primaria Sectorului .X., iar veniturile trebuiau inregistrate in evidenta contabila a .X. si nu a .X. SRL, intrucat nu aceasta societate a efectuat cheltuielile cu prestarea serviciilor in cauza, rezultand o diferenta din serviciile de proiectare nefacturata in suma de .X. lei pentru cele X imobile, conform documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv :

- proceselor verbale de constatare a terminarii lucrarii din data de 26.07.2009, 12.05.2009, 30.06.2009,
- avizarea lucrarilor fiind efectuata cu Procesele verbale CTE nr.X/26.07.2009, nr.X/08.05.2009, nr.X/08.05.2009, nr.X/08.05.2009, nr.X/26.07.2009,
- adresele Primariei SECTOR .X. nr.X/12.08.2009, nr.X/29.06.2009,
- procese verbale de predare primire din data de 06.10.2009, 28.08.2009, 08.10.2009, 05.10.2009.

Mai mult, in anexele la fiecare contract au fost stabilite clar sumele pentru fiecare lucrare, respectiv pentru partea de proiectare si constructie, acestea nefiind modificate, iar repartitia procentuala mentionata in actele aditionale nu a putut fi justificata de .X..

Conform Proceselor verbale de constatare a terminarii lucrarilor/ predare-primire, ce au fost incheiate ca si in cazul celorlate contracte de .X. direct cu Primaria SECTOR .X., acestea au fost efectuate de .X. atat cu salariatii proprii cat si cu subcontractori : SC .X. SRL pentru str. .X. nr.X, sc.X, sc.X si sc.X, str. .X. nr.X bl.X, nr.X, bl.X sc.X, Biroul individual de Arhitectura .X. si SC .X. SRL pentru str. .X. nr.X bl.X, nr.X, bl.X, sc. X.

În ceea ce privește afirmatia agentului economic conform căreia nu exista temei legal si contractual pentru inregistrarea in contabilitate de catre .X. a venitului suplimentar de .X. lei, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât serviciile de proiectare mentionate in anexele celor X contracte incheiate cu Primaria SECTOR .X. au fost integral efectuate de .X., societatea avand obligatia de a le inregistra in evidenta contabila ca venituri conform prevederilor legale mentionate.

Referitor la veniturile neinregistrate in anul 2009 aferente serviciilor efectuate pentru reabilitarea termica a blocurilor din Sectorul X, si pe care societatea le-a facturat in data de 01.10.2010, se retine ca .X. a prezentat in sustinere urmatoarele documente :

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de **11.09.2009** cu SC .X. .X. SRL pentru X locatii,

- procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de **09.10.2009** cu SC .X. SRL pentru X locatii aferente unui numar de X contracte,

- adresa nr..X./21.09.2010 transmisa de SC .X. SRL catre .X. prin care ii comunica acceptul Beneficiarului cu privire la proiectele tehnice si detalii de executie pe care .X. le-a elaborat pentru lucrarile de reabilitare termica blocuri si ca serviciile de proiectare se pot factura catre Primaria Sectorului X,

- adresa nr. .X./06.09.2010 transmisa de SC .X. .X. SRL catre .X. prin care ii instiinteaza ca proiectele pentru reabilitare termica pentru X locatii au fost receptionate de beneficiar si pot fi facturate direct catre beneficiar,

- adresele .X. catre Primaria serctorului X nr.X/10.08.2010 si nr.X/09.08.2010 prin care se inainteaza documentatile tip intocmita de .X. privind executia lucrarilor de reabilitare termica pentru X locatii, respectiv X locatii.

.X. sustine prin contestatie ca adresele nr..X./21.09.2010 si nr. .X./06.09.2010 reprezinta confirmarea receptiei serviciilor de catre Primaria, fara a prezenta insa in motivarea acestei sustineri procese verbale de receptie incheiate cu Primaria sector .X. din care sa rezulte ca serviciile prestate de .X. au fost receptionate de beneficiarul final la datele mentionate in adrese, la dosar aflandu-se numai procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de **11.09.2009** cu SC .X. .X. SRL si procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de **09.10.2009** cu SC .X. SRL.

Deoarece, perioada supusa inspectiei fiscale in materia impozitului pe profit este pana la data de 31.12.2009, iar veniturile prestate catre Primaria sectorului X trebuiau inregistrate in anul 2009, .X. conform Dispozitiei de masuri nr..X./10.08.2011 va regulariza impozitul pe profit aferent veniturilor inregistrate in luna octombrie 2010.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

- a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* contestația va fi respinsă ca neîntemeiată

pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile neevidențiate în sumă de .X. lei, în anul 2009.

**6. Referitor la TVA colectată în sumă de X lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru servicii prestate Primăriei Sectorului .X. și X, în condițiile în care societatea, nu a facturat către beneficiarul final contravaloarea lucrărilor executate la data proceselor verbale de recepție a serviciilor.**

**În fapt**, în anul 2009 .X. nu a colectat TVA în suma de X lei astfel:

- .X. lei TVA pentru serviciile prestate către Primăria Sectorului .X. reprezentând partea de proiectare, respectiv expertiza tehnică PT+PAC+CS+DE și verificare tehnică din contractele nr. .X./05.05.2009 pentru imobilul situat în str. .X. 112 bl.34 sc.X, ctr. nr. .X./05.05.2009 - imobil .X. X bl.X sc.X, ctr.nr.X/05.05.2009 - imobil .X. X bl.X sc.X, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil .X. nr.X bl.X sc.X, ctr.nr.X/21.07.2009-imobil .X. nr.X bl.X, și
- .X. lei TVA pentru serviciile efectuate pentru reabilitări termice de blocuri din sectorul X care au fost facturate în data de 01.10.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.11 alin.1, art.134<sup>1</sup> alin.1 și alin.4, art.134<sup>2</sup> alin.1 și art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, suma de .X. lei reprezintă bază impozabilă pentru taxa pe valoarea adăugată datorată astfel că, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară, în sumă de X lei.

Contestatoarea susține că nu există nici un temei legal și contractual pentru înregistrarea în contabilitate a unui TVA colectat de .X. lei și nici nu avea obligația de a colecta TVA în suma de .X. lei întrucât momentul recepției serviciilor prestate de .X. a fost 06.09.2010, respectiv 21.09.2010.

**În drept**, potrivit prevederilor art.129 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art.128.”*

Art.134, art.134<sup>1</sup> și art.134<sup>2</sup> din același act normativ, care prevăd:

“ART. 134

*Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

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

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

ART. 134<sup>1</sup>

**(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.**

[...]

**(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”**

ART. 134<sup>2</sup>

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

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

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*  
*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;[...].”*

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

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

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

De asemenea, sunt incidente prevederile art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art 141 alin.(1) și (2), **trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.**”*

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

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

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

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca :

- serviciile privind partea de proiectare au fost efectuate integral de .X., conform proceselor verbale de constatare a terminării lucrărilor/predare-primire, ce au fost încheiate ca și în cazul celorlate contracte de .X. direct cu Primaria Sectorului .X., aceste servicii au fost efectuate de .X. atât cu salariatii proprii cât și cu subcontractorii : .X. SRL – pentru .X. X sc.X, .X. X sc.X, .X. nr.X bl.X, .X. nr.X bl.X sc.X, Biroul Individual de Arhitectura .X. și .X. SRL pentru .X. nr.X bl.X, .X. nr.X bl.X sc.X, și

- serviciile facturate in data de 01.10.2010 au fost efectuate in anul 2009, servicii efectuate in baza Procesului verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. SRL in calitate de constructor, pentru X locatii, valoarea veniturilor fiind de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei si Procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC .X. SRL in calitate de constructor, pentru X locatii aferente unui numar de X contracte, valoarea veniturilor rezultate din aceste contracte fiind de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei.

Conform celor precizate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată având în vedere că, pe perioada verificată, .X. avea obligația să factureze către beneficiar și să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările și serviciile efectiv prestate, conform proceselor verbale de predare primire atașate la facturile emise de acesta.

În ceea ce privește susținerea contestatarei conform căreia organele de inspecție fiscală trebuiau să invoce prevederile art.134<sup>1</sup> alin.7 din Codul fiscal potrivit cărora din punct de vedere contabil si fiscal, serviciile se considera prestate la momentul receptiei lor, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu prezintă prin raportul de inspecție fiscală constatări în sensul că ar fi stabilit baza de impozitare a TVA colectată pe baza fara a fi stabilit momentul receptiei serviciilor, respectiv “[...] echipa de inspectie fiscal constata ca serviciile facturate in data de 01.10.2010 au fost efectuate in anul 2009, servicii ce au la baza Procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 11.09.2009 cu SC .X. .X. in calitate de constructor, pentru 10 locatii, valoarea veniturilor fiind de .X. lei cu un TVA aferent de .X. lei si Procesul verbal de receptie a documentatiei incheiat in data de 09.10.2009 cu SC .X. SRL in calitate de constructor, pentru X locatii aferente unui numar de X contracte, valoarea veniturilor rezultate din aceste contracte fiind de .X. lei cu un TVA aferent de .X. lei. ”

Astfel, baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată colectată o constituie contravaloarea lucrărilor executate și acceptate de beneficiar, dar nefacturată beneficiarului final.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele



*dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **X lei**.

\*  
\*   \*  
\*

**În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente debitelor contestate, reprezentând:**

- **.X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA,**
- **.X. lei penalitati de intarziere aferente TVA,** organul de soluționare a contestației având în vedere că nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit în suma de .X. lei și a TVA în suma de .X. lei, pentru care a fost desființată Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, conform cap. III lit. B pct. 1 din prezenta decizie, de accesoriile aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei și a TVA în cuantum de .X. lei pentru care s-a respins contestația, acestea vor fi desființate în totalitate cu precizarea că în baza principiului de drept conform căruia *„accesoriul urmează principalul”*, accesoriile aferente debitelor pentru care a fost respinsă contestația rămân ca datorate, iar cele aferente debitelor desființate vor fi recalulate în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală.

**7. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA,**
- **.X. lei penalitati de intarziere aferente TVA,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit datorate bugetului de stat în condițiile în care, obligațiile fiscale principale pentru care au fost calculate aceste accesorii, respectiv TVA în cuantum de .X. lei și impozit pe profit în cuantum de .X. lei, nu au fost contestate, iar prin contestație .X. nu aduce argumente privind modul de calcul al acestor accesorii.

**În fapt,** prin Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** și accesorii în

sumă de **.X. lei**, iar taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **.X. lei** si accesorii in suma de **.X. lei**.

.X. contesta partial Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv, in suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei**                   impozit pe profit;
- **.X. lei**                   accesorii aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei**                   TVA;
- **.X. lei**                   accesorii aferente TVA.

Accesoriile contestate sunt aferente intregului debit stabilit prin Decizia de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, iar prin contestatie .X. contesta partial obligatiile fiscale principale.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ART.119*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*ART.120*

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

Întrucât, prin adresa nr. .X./26.09.2012 a Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii se mentioneaza cuantumul accesoriilor aferente sumelor contestate, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de .X. lei contestat, majorarile de intarziere sunt in suma de .X. lei, iar penalitatile sunt in suma de .X. lei, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, majorarile de intarziere sunt in suma de .X. lei si penalitatile sunt in suma de .X. lei, diferenta de **.X. lei, reprezentand:**

- **.X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA,**
- **.X. lei penalitati de intarziere aferente TVA,** este obligatie fiscala accesorie aferenta debitelor principale necontestate.

Avand in vedere ca prin contestatie nu se aduc argumente privind calculul acestor accesorii, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în suma totală de **.X. lei**.*

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-B.X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Contribuabili Mijlocii pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- **.X. lei**                      impozit pe profit;
- **.X. lei**                      TVA.

**2.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-B.X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Contribuabili Mijlocii pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **X lei**                      accesorii aferente impozitului pe profit;
- **X lei**                      accesorii aferente TVA.

**3.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-B .X./07.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Contribuabili Mijlocii pentru suma totală de **X lei reprezentând:**

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

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**X**

DIRECTOR GENERAL