



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.196/2014
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL din .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906417/10.03.2011
și reînregistrată sub nr. 920671/09.05.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/09.05.2014, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul în .X., Șos. .X. nr..X., jud. .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X. și având cod de înregistrare fiscală .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010 și înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.906417/10.03.2011.

Prin adresa nr..X./2009, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Serviciul teritorial .X. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. că în dosarul nr..X./2009 se efectuează cercetări privind legalitatea și realitatea operațiunilor comerciale desfășurate de SC .X. SRL .X. cu SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., cu prilejul realizării investiției “fabrica de .X. și fabrica de .X.”, solicitând organelor de inspecție fiscală să comunice acțiunile întreprinse privind verificarea celor trei firme mai sus menționate.

Ca urmare a solicitării Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X., cu adresa nr..X./2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a transmis organelor de cercetare penală, în completarea cercetărilor derulate în

dosarul penal nr..X./2009, Procesul verbal nr..X./2010 și Decizia de impunere nr..X./2010, contestată.

Având în vedere cele constatate și consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010 de către organele de inspecție fiscală privind tranzacțiile comerciale derulate între SC .X. SRL și societățile furnizoare SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, precum și documentele aflate la dosarul cauzei, prin adresa nr..X./2011, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție să comunice dacă aspectele constatate de organele de inspecție fiscală fac obiectul dosarului nr..X./2009 și dacă în cauză a fost pronunțată o rezoluție/ordonanță de neîncepere/începere a urmăririi penale.

Prin adresa nr..X./2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2011, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție a comunicat faptul că în cauză se efectuează cercetări cu privire la legalitatea și realitatea operațiunilor comerciale desfășurate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL privind investiția “fabrica de .X. si fabrica .X.”, că la dosar au fost depuse și actele de control întocmite de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. privind SC .X. SRL din .X. precum și faptul că până la data întocmirii adresei nu au fost finalizate cercetările penale.

Astfel, prin Decizia nr..X./2011, organul de soluționare a contestației a reținut că între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2010 contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă, care a constat în faptul că în speță s-a ridicat problema realității operațiunilor derulate între SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL cu privire la realizarea investiției “fabrica de .X. si fabrica .X.”, respectiv că documentele și datele prezentate nu asigură realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate între aceste societăți, în condițiile în care pe rolul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție a fost înregistrat dosarul penal nr..X./2009 în care se efectuează cercetări cu privire la operațiunile desfășurate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL cu prilejul realizării investiției “fabrica de .X. si fabrica de .X.” iar în privința furnizorilor au fost înaintate sesizări penale organelor de cercetare penală.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia

nr..X./2011, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei -taxă pe valoarea adăugată,
- .X. lei -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei -impozit pe profit
- .X. lei -accesorii aferente impozitului pe profit,

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

Totodată, s-a decis, la pct 2 din dispozitiv, respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC .X. SRL** pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei -taxă pe valoarea adăugată,
- .X. lei -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Împotriva Deciziei nr..X./2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, SC .X. SRL a formulat acțiune în contencios administrativ, înregistrată pe rolul Curții de Apel .X., Secția Contencios Administrativ și fiscal, ce a făcut obiectul dosarului nr..X./ 2011.

Prin Sentința civilă nr..X./ 2012, pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal în dosar nr..X./ 2011, instanța judecătorească a hotărât:

“Admite în parte acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta SC .X. SRL, cu sediul în –.X., Șos. .X., nr..X., județ .X., în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF,(cu sediul în sector .X., .X., str. .X. nr..X.) și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., (cu sediul în .X., nr..X., județ .X.).

Dispune anularea pct.1 din decizia nr..X./2011 emisă de pârâta Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF și obligă pârâta să soluționeze pe fond contestația formulată de reclamantă împotriva sumei de .X. lei stabilită prin decizia de impunere nr..X./ 2010 și raportul de inspecție fiscală nr..X./ 2010, emise de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Respinge ca nefondată cererea privind anularea pct.2 din decizia nr..X./2011 emisă de pârâta Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF”.

Împotriva Sentinței civile nr..X./ 2012, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat recurs, care a constituit obiectul dosarului nr..X./ 2011, aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție, și care a fost soluționat prin Decizia civilă nr..X./2014, în sensul că : *“Respinge recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr. .X. din .x./ 2012 a Curții de Apel .X. –Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat. Irevocabilă”*.

Având în vedere Sentința civila nr..X./ 2012, pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția Contencios Administrativ și Fiscal în dosar nr..X./ 2011, irevocabilă prin Decizia civilă nr. .X./2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, și constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Decizia de impunere nr..X./2010, corectată, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2010, corectat, cu privire la suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei -taxă pe valoarea adăugată,
- .X. lei -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei -impozit pe profit
- .X. lei -accesorii aferente impozitului pe profit.

Se reține faptul că prin adresa nr..X. din .X./2013, Serviciul de combatere a finanțării terorismului și spălării banilor din cadrul Inspectoratului General al Poliției Române, Direcția de Combatere a Criminalității Organizate Brigada .X. a solicitat Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, în vederea soluționării dosarului penal nr..X., stadiul soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2010 emisă de Direcția generală a finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010.

În vederea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL, prin adresa nr..X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Serviciului de combatere a finanțării terorismului și spălării banilor din cadrul Inspectoratului General al Poliției Române, Direcția de Combatere a Criminalității Organizate Brigada .X. să comunice stadiul soluționării dosarului penal nr..X., respectiv dacă în cauză a fost pronunțată o soluție definitivă și, totodată, să precizeze dacă există vreo legătură între dosarul penal nr..X./2009 aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Înalta Curte

de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial .X. având în vedere faptul că prin Decizia nr. .X./2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe cale administrativă, în condițiile în care pe rolul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. era înregistrat dosarul penal nr..X./2009 în care se efectuau cercetări cu privire la operațiunile desfășurate de SC .X. SRL cu SC .X. SRL cu prilejul realizării investiției “fabrica de .X. si fabrica de .X.” iar în privința furnizorilor SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost înaintate sesizări penale organelor de cercetare penală.

Prin adresa nr..X./ 2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X. din .X./2014, Serviciul de combatere a finanțării terorismului și spălării banilor din cadrul Inspectoratului General al Poliției Române, Direcția de Combatere a Criminalității Organizate Brigada .X. a comunicat faptul că „*dosarul penal cu numărul unic nr..X. în care se efectuează cercetări sub supravegherea Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. s-a constituit ca urmare a declinării competenței de soluționare a dosarului penal cu numărul unic .X./2009 al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție-Serviciul Teritorial .X..*

În prezenta cauză se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.9 din Legea nr.214/2005 și spălare de bani prevăzută și pedepsită de art.29 din Legea nr.656/2002 iar cercetările vizează pe de o parte realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate de SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. către SC .X. SRL .X. în calitate de executanți ai investiției “Fabrica de .X. si .X.” și pe de altă parte realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. către SC .X. SRL .X. precum și a fluxurilor financiare corespondente.

Dosarul penal se află în faza în faza de urmărire penală și până la data prezentei nu a fost soluționat cercetările fiind în curs.”

I. SC .X. SRL contestă Decizia de impunere nr..X./2010 emisă de Direcția generală a finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010, precizând următoarele :

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL reprezentând servicii închiriere utilaje pentru construcții și achiziții lucrări de construcții montaj, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au « stabilit fără drept de deducere » această taxă, invocând ca

temei de drept prevederi legale « ireale, incorecte inexistente în legislația fiscală în vigoare în perioada ianuarie-decembrie 2009 » în care SC .X. SRL a efectuat achizițiile respective.

Astfel, societatea susține că prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006, avea alt conținut decât cel precizat în cuprinsul Deciziei de impunere nr..X./2010 la pagina 4, astfel că rezultă « lipsa de temei legal real » a deciziei de impunere prin care organele de inspecție fiscală au stabilit « fără drept de deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ».

Prin urmare, întrucât Decizia de impunere nr..X./2010 a fost emisă în baza unui temei de drept « ireal, incorect » actul administrativ încalcă condițiile impuse de legiuitor prin art.43 lit.f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu poate produce efecte juridice.

Societatea contestă modul « abuziv și ilegal » în care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**, ca urmare a faptului că acestea au încălcat « flagrant » normele de procedură și au depășit competențele ce le revin potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

SC .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără a demonstra ce prevederi legale a încălcat, organele de inspecție fiscală depășindu-și atribuțiile și competențele prevăzute de legiuitor la art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea precizează că potrivit art.145 alin.2 lit.a), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și așa cum a reținut și Curtea de Apel .X. prin Decizia nr..X./2006, pronunțată într-o speță similară, pentru justificarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite două condiții : serviciile să fie utilizate pentru operațiuni cu drept de deducere iar persoana impozabilă trebuie să dețină o factura fiscală sau alt document legal aprobat care justifică suma TVA.

SC .X. SRL susține că a achiziționat servicii de la SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, conform contractelor de achiziții servicii și a demonstrat realitatea acestor achiziții punând la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în timpul inspecției fiscale, toate documentele necesare

justificării prestării efective a serviciilor facturate de cele trei societăți, respectiv : contractele de prestări servicii încheiate cu cele trei societăți, situațiile de lucrări întocmite de acestea, tabele de pontaj privind exploatarea fiecărui utilaj închiriat, bonuri de lucru, foi de pontaj.

Mai mult, SC .X. SRL precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturile întocmite pentru beneficiarul lucrărilor, respectiv SC .X. SRL însoțite de situații de lucrări, devize și rapoarte de lucru, documente din care rezultă că toate serviciile achiziționate de la SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost refacturate beneficiarului.

Societatea precizează că anexează la contestație, în copie certificată, documentele justificative privind prestarea efectivă a serviciilor precum și fotografiile realizate la obiectivele în cauză pe diferite stadii de execuție.

SC .X. SRL consideră că întrucât organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare la stabilirea stării de fapt fiscale documentele justificative și evidențele contabile întocmite de societate, acestea au încălcat prevederile art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la serviciile prestate de către SC .X. SRL conform facturilor nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009, SC .X. SRL precizează că toate aceste servicii au fost cuprinse în situațiile de lucrări aferente facturilor emise către SC .X. SRL, având corespondență cu factura nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009. Astfel :

-în factura nr. .X./2009 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL, cantitățile decontate pentru « Lucrări de beton și beton armat », « Lucrări de zidărie și montaj » și « Săpături pentru conducte » au corespondența în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL.

-în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL, cantitățile decontate pentru « Lucrări de terasamente » precum și « Săpături pentru conducte » au corespondență în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL.

-în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL, cantitățile decontate pentru « Lucrări de terasamente », precum și « Lucrări de beton armat », « Lucrări de montaj » și « Lucrări de tencuială » au corespondență în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL.

-în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SRL, cantitățile și valorile decontate pentru « Conducte de canalizare și cămine de vizitare » au corespondență în factura nr..X./2009.

Prin contestație societatea explicitează corespondența între pontajele decontate de către SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și situațiile de lucrări aferente facturilor emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL.

SC .X. SRL susține că deși organele de inspecție fiscală au consemnat în Decizia de impunere nr..X./2010, pag.3 că societatea a « înaintat înscrisuri cu titulatura « Raport de lucru », « Bon de lucru », « Foi de pontaj » întocmite de locatorii (SC .X. SRL, SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL), acestea nu le-au luat în considerare, « invocând deficiențe inventate, fără nicio relevanță față de starea de fapt existentă » și fără să precizeze vreun motiv legal.

Organele de inspecție fiscală au recunoscut faptul că părțile contractante, SC .X. SRL – în calitate de beneficiar și SC .X. SRL, SC .X. SRL – în calitate de prestatori au stabilit pentru prestațiile contractate « tarife atât în condiții normale de lucru cât și în condiții de noapte, că « potrivit fiecărui tabel cu pontaje, aferent fiecărei perioade pentru care se facturează, rezultă stabilirea tarifului facturat în baza unor ore de funcționare », astfel că rezultă funcționarea/exploatarea utilajelor închiriate atât în condiții normale cât și noaptea, potrivit timpului de lucru totalizat prin fiecare tabel de pontaj în parte.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste documente justificative, invocând ca și deficiență faptul că prestatorul a întocmit tabelele analizate « fără a nominaliza în mod expres pontajele de lucru pentru fiecare persoană în parte, calificarea acestora ».

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative necesare pentru demonstrarea prestării efective a serviciilor , respectiv « Raport de lucru », « Bon de lucru », « Foi de pontaj », documente ce demonstrează atât funcționarea/exploatarea utilajelor închiriate cât și faptul că aceste servicii înscrise în documentele anexate la facturile emise de prestatori au fost cuprinse de antreprenorul SC .X. SRL în situațiile de lucrări aferente facturilor întocmite către SC .X. SRL .

Aceste documente nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală, care ori le-a ignorat conținutul informațional ori au pretins lipsa unor informații a căror relevanță față de starea de fapt analizată nu au demonstrat-o.

SC .X. SRL învederează că întrucât a închiriat de la locatorii utilajele respective pentru efectuarea unor lucrări de construcții specifice, stipulând prin contractele de închiriere încheiate ca modalitate de plată tarife per fiecare oră efectiv lucrată, funcție de condițiile de lucru zi-noapte

s-a solicitat prestatorilor justificarea timpului efectiv lucrat pe fiecare utilaj în parte, prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, tabele de pontaj.

De asemenea, menționează că, părțile contractante SC .X. SRL – în calitate de beneficiar și SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL – în calitate de prestatori nu au considerat necesar a se justifica exploatarea utilajelor decât prin timpul efectiv lucrat și nu prin nominalizarea persoanelor care le-au deservit și a calificării acestora, întrucât numărul de persoane care deservește utilajele reprezintă un atribut organizatoric al managerilor societăților prestatoare, ce ține exclusiv de productivitatea muncii și eficiența cheltuielilor de exploatare.

Societatea susține că în sensul prevederilor art.969 Cod civil, conținutul informațional al documentelor justificative solicitate prestatorilor a fost în strânsă concordanță cu prevederile contractelor încheiate, reprezentând acordul de voință al părților.

Prin urmare, impunerea organelor de inspecție fiscală a unui alt conținut tehnic și informațional al documentelor justificative întocmite de prestatori, și ignorarea celui existent, nu are fundament legal și nu poate constitui temei de drept pentru « respingerea documentelor respective » și implicit a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor economice în cauză prin invocarea nedemonstrării prestării efective.

Totodată, societatea susține că nu are nicio relevanță numărul de persoane care au exploatat utilajele închiriate, indicarea expresă a numelor sau calificării acestora, întrucât scopul economic al închirierii utilajelor e relevat doar de tipul, numărul și calitatea lucrărilor efectuate de fiecare utilaj în parte, nu și de numărul persoanelor care le-au exploatat.

SC .X. SRL precizează că nu recunoaște calificarea și atributul legal al organelor de inspecție fiscală de a respinge conținutul informațional al unor documente justificative întocmite de specialiștii prestatorilor, fără a se indica și temeiul de drept al informațiilor considerate lipsă din documentele justificative prezentate.

De asemenea, având în vedere prevederile pct.46 alin(1) din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 precum și cele menționate în Decizia nr..X./2009 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, societatea susține că justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie efectuată în funcție de îndeplinirea unor condiții corect legiferate și nu în funcție de « pregătirea profesională și capacitatea echipei de inspecție fiscală de a aprecia starea de fapt fiscală ». Or, în speță, organele de inspecție fiscală nu au respectat principiul de drept potrivit căruia, unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem, și au

forțat o interpretare nereală a stării de fapt prin invocarea lipsei unor documente neimpuse obligatoriu prin niciun text de lege.

Față de cele mai sus precizate, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.13 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât acestea nu au respectat voința legiuitorului astfel cum a fost exprimată în cuprinsul Codului fiscal.

Totodată, consideră că în mod abuziv și ilegal organele de inspecție fiscală au înscris în Decizia de impunere nr..X./2010 faptul că « societatea nu poate proba efectuarea în fapt a acestor servicii » și, pe cale de consecință că acestea nu pot fi recunoscute la stabilirea taxei pe valoarea adăugată », întrucât :

-nu au luat în considerare documentele justificative puse la dispoziție de societate, respectiv « Raport de lucru », « Bon de lucru », « Foi de pontaj », pe care societatea le-a anexat la contestație.

-au invocat ca deficiențe aspecte pentru care nu s-a prezentat niciun temei al obligativității, respectiv :

- « documentele prezentate nu au nominalizat persoanele care au deservit aceste utilaje », aspect ce nu constituie o condiție de deductibilitate a taxei.
- « în cele mai multe situații a fost depășit timpul normal de lucru », fără a indica și care este timpul normal de lucru în construcții, prevederile legale și fără a lua în considerare faptul că utilajele închiriate au fost exploatate în schimburi, aspect demonstrat și de tarifele practicate.

-au invocat aspecte ce țin de comportamentul fiscal al societăților prestatoare, care nu au nicio relevanță în contextul economic analizat, întrucât comportamentul prestatorilor nu constituie o condiție de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată.

-au ignorat faptul că buna credință a beneficiarului se prezumă, potrivit prevederilor legale.

-au invocat informații referitoare la prestatori desprinse de pe site-uri care nu au niciun caracter oficial, ci cel mult intern.

-au invocat faptul că în urma deplasărilor efectuate la diferite date din anul 2010, organele fiscale au constatat că aceste societăți nu mai funcționau la adresele declarate, aspect care nu are nicio relevanță în contextul economic analizat, întrucât deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor economice derulate în anul 2009 nu poate fi condiționată de adresele la care societățile prestatoare își au sediul social în anul 2010.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au invocat ca motiv al nerecunoașterii deductibilității taxei pe

valoarea adăugată faptul că « SC .X. SRL nu a depus bilanț contabil aferent anului fiscal 2009 », în condițiile în care antreprenorul SC .X. SRL nu a avut relații economice cu societatea comercială respectivă iar taxa pe valoarea adăugată declarată în mod abuziv ca nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală nu provine din operațiuni efectuate cu această societate ci din operațiuni efectuate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL.

Mai mult, societatea precizează că deși organele de inspecție fiscală au constatat că « din analiza drepturilor și obligațiilor părților contractante, stipulate la pct.6, respectiv pct.7 din contractul de locațiune nr..X./2009 echipa de inspecție fiscală reține faptul că nu este stipulată expres, în sarcina cărei părți contractante revine transportul acestor utilaje », potrivit art.10 din contractul mai sus menționat « Locatorul este singur și exclusiv răspunzător pentru transportul până la luarea în primire de către locatar, și de respectarea tuturor prevederilor de specialitate referitoare la transportul de mărfuri », rezultând astfel că organele de inspecție fiscală au analizat superficial documentele puse la dispoziție de societate, fapt ce încalcă procedura de inspecție fiscală așa cum s-a stipulat la art.49 și art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește realitatea prestării serviciilor de către societățile în cauză, SC .X. SRL susține că însăși organele de inspecție fiscală s-au « pronunțat afirmativ », contrazicând astfel motivația deciziilor luate.

Astfel, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu și-au fundamentat pe principiul bunei credințe statuat prin prevederile art.12 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acțiunile întreprinse pentru motivarea deciziei de respingere a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prin faptul că au invocat drept motiv de respingere a dreptului de deducere intenția declarată abia în anul 2010 de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. de a propune includerea pe Lista contribuabililor declarați inactivi ai SC .X. SRL.

SC .X. SRL precizează că atât în anul 2009 când s-au derulat operațiunile economice dintre SC .X. SRL și SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL cât și la data de 20.12.2010, societățile menționate figurau pe site-ul oficial al Oficiului Național al Registrului Comerțului ca fiind în funcțiune.

De asemenea, menționează că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de construcții-montaj facturate de SC .X. SRL în baza contractului încheiat între părți întrucât « înregistrarea facturilor provenite

de la SC .X. SRL, însoțite de situații de lucrări în care se consemnează lucrări de construcții montaj, (...) nu are justificare din perspectiva abordării fiscale, a admiterii deductibilității taxei pe valoarea adăugată, facturile respective constituind în fapt mijlocul prin care societatea a transferat sume de bani în conturile societății comerciale .X. SRL. »

Astfel, societatea susține că din cele consemnate de organele de inspecție fiscală rezultă că acestea au recunoscut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată SC .X. SRL « din perspectiva abordării fiscale » aflate la latitudinea organelor de inspecție fiscală și nu în funcție de îndeplinirea condițiilor stabilite de legiuitor prin prevederile Codului fiscal.

Mai mult, contestatarul consideră că organele de inspecție fiscală și-a depășit atribuțiile și competențele funcționale, pronunțându-se asupra unor aspecte ce nu intră în atribuțiile organelor de inspecție fiscală, prin faptul că și-au motiva decizia de respingere a dreptului de deducere printr-o afirmație neconformă cu realitatea, respectiv « facturile respective constituind în fapt mijlocul prin care societatea a transferat sume de bani în conturile societății comerciale .X. SRL. »

Față de cele mai sus menționate, pentru acest capăt de cerere, SC .X. SRL solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

SC .X. SRL precizează că prin Decizia de impunere nr..X./2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa un impozit pe profit în sumă totală de .X. lei, ca urmare a faptului că « organul de inspecție fiscală a procedat la restabilirea rezultatului contabil și fiscal al fiecărei perioade (...) », procedură prin care a efectuat corecții « în plus sau în minus asupra costurilor de producție » fără să demonstreze modul în care a stabilit sumele respective și corectitudinea acestora și nu a recunoscut deductibilitatea cheltuielilor aferente facturilor fiscale emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL.

Astfel, valoarea totală a serviciilor achiziționate de la cele trei societăți este de .X. lei, din care baza impozabilă (contravaloarea serviciilor) în sumă de .X. lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit întrucât: « societatea nu poate proba efectuarea în fapt a acestor servicii, pe cale de consecință acestea nu pot fi recunoscute în rândul cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil. În această situație, (...) organul de control a procedat la restabilirea impozitului pe profit pentru anul 2009, neluând în considerare tranzacțiile înscrise în facturile emise de societățile comerciale menționate anterior (SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL) ».

Societatea precizează că la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au prezentat,

aceleași argumente ireale și nefundamentate legal de la subpunctele referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

Or, potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul operatorului economic de a deduce cheltuielile aferente achizițiilor efectuate este reglementat de art.21 alin.1, potrivit căruia legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor efectuate numai de realizarea de venituri impozabile.

Pentru încadrarea cheltuielilor efectuate în categoria cheltuielilor deductibile legiuitorul nu a dispus în sarcina operatorului economic, prin prevederile Codului fiscal sau prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal îndeplinirea anumitor condiții ci a diferențiat tipurile de cheltuieli care au o deductibilitate limitată sau care sunt considerate nedeductibile dacă îndeplinesc anumite condiții clar explicitate.

Astfel, în privința cheltuielilor efectuate de un operator economic cu achizițiile de servicii, respectiv în speță, cele aferente operațiunilor economice efectuate în beneficiul societății de prestatorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, legiuitorul a nominalizat prin prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.21 alin.(4) lit.m) ca fiind cheltuieli nedeductibile doar « 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. »

Legiuitorul a explicitat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, titlul II, art.21 pct.48, condițiile ce trebuie îndeplinite de un operator economic pentru a deduce cheltuielile cu serviciile achiziționate.

Societatea susține că în raport de prevederile legale mai sus menționate, toate cheltuielile cu achizițiile de servicii de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul construirii obiectivului "Fabrica placi .X." pentru beneficiarul SC .X. SRL.

Pentru edificarea acestui obiectiv industrial SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, servicii în sumă totală de .X. lei, servicii care au fost cuprinse în facturile întocmite pentru beneficiarul SC .X. SRL, înregistrându-se în urma tranzacțiilor respective venituri în sumă de .X. lei.

Societatea precizează că anexează la contestație « Situația privind corespondența facturilor furnizor/client » prin care demonstrează corespondența dintre documentele justificative privind cheltuielile efectuate cu serviciile achiziționate de la cei trei prestatori și documentele justificative

privind veniturile înregistrate de societate din lucrările facturate beneficiarului SC .X. SRL.

De asemenea, raportat la prevederile legale menționate, societatea susține că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile trebuia să facă dovada că :

a) achiziția serviciilor era necesară societății, potrivit specificului activității desfășurate. Societatea precizează că achiziția serviciilor analizate a fost efectuată în scopul edificării obiectivului “ Fabrica de placi .X.” potrivit contractului încheiat cu beneficiarul SC .X. SRL, SC .X. SRL subcontractând cu prestatorii respectivi anumite lucrări de construcții sau închiriind de la aceștia o serie de utilaje tehnologice necesare efectuării lucrărilor respective.

b) serviciile să fie efectiv prestate. Societatea susține că a demonstrat amănunțit în cadrul subpunctelor referitoare la TVA cât și în cazul subpunctelor referitoare la impozitul pe profit că serviciile au fost efectiv prestate.

c) serviciile să fie executate în baza unui contract încheiat între părți. Societatea precizează că pentru prestarea serviciilor analizate, a încheiat cu prestatorii contracte, care au fost menționate în Decizia de impunere nr..X./2010.

d) să justifice prestarea efectivă a serviciilor prin :situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare. Societatea precizează că pentru justificarea prestării efective a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele care demonstrează indubitabil acest aspect.

Ca argument adus în sprijinul demonstrării prestării efective a serviciilor respective, societatea precizează că a plătit integral serviciile achiziționate.

Prin contestație, societatea susține că demonstrează prestarea efectivă a serviciilor efectuate în beneficiul societății de către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, prin explicitarea documentelor justificative deținute și care au fost puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea susține că în ceea ce privește temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală au procedat la « restabilirea impozitului pe profit pentru anul 2009, neluând în considerare tranzacțiile înscrise în facturile fiscale emise de societățile comerciale menționate anterior » fără să precizeze vreun temei de drept prin care să demonstreze nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile respective.

Astfel, articolele de lege invocate ca temei de drept al restabilirii impozitului pe profit, respectiv art.11 alin.1), art.19 pct.1) alin.1) și art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, nu fac decât să prezinte modalitatea generală de calcul a impozitului pe profit, fără să demonstreze în cazul societății care este temeiul de drept potrivit căruia cheltuielile cu achizițiile efectuate sunt nedeductibile.

De asemenea, contestatarul susține că organele de inspecție fiscală nu au indicat nici condițiile în baza cărora aceste cheltuieli pot fi încadrate drept cheltuieli nedeductibile și nici nu au demonstrat nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate de societate cu serviciile achiziționate de la societățile în cauză. Mai mult, invocarea ca temei de drept a prevederilor art.11 alin.1) din Codul fiscal, fără a prezenta și temeiurile de drept referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor și fără a demonstra aceasta, denota modul arbitrar și abuziv în care au acționat organele de inspecție fiscală pentru stabilirea în sarcina societății a unor obligații de plată suplimentare.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea susține că întrucât decizia de impunere a fost emisă fără indicarea unui temei de drept real, corect, actul administrativ respectiv încalcă condițiile impuse de legiuitor prin art.43 lit.f) din Codul de procedură fiscală, fapt pentru care nu poate produce efecte juridice.

Societatea contestă modul în care organul fiscal emitent al Deciziei de impunere nr..X./2010 a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat la a descrie o procedură pentru a stabili modul de reflectare de către SC .X. SRL a costurilor totale aferente producției și a producției neterminate în evidența contabilă, fără a demonstra cum a determinat quantumul total al cheltuielilor de producție pentru fiecare lucrare executată în favoarea unui beneficiar, dacă și cum a separat cheltuielile directe de cele indirecte, dacă și cum a separat valoarea cheltuielilor aferente lucrărilor finalizate în trimestru de cheltuielile aferente lucrărilor nou începute pentru același beneficiar și mai ales, fără a demonstra faptul că societatea nu a reflectat costurile de producție în totalul veniturilor realizate.

De asemenea, societatea susține că prin faptul că s-a consemnat în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală în mod cu totul și cu totul arbitrar « veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție (cont 711), precum și veniturile din producția de immobilizări corporale (cont 722) nu reflectă corespunzător în contabilitatea financiară corecția cheltuielilor de producție » fără a aduce nicio probă materială în sprijinul acestei afirmații, organele de inspecție fiscală au creat o bază de impunere falsă, pentru a stabili obligații fiscale suplimentare.

Prin urmare, SC .X. SRL consideră că prin faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare fără a face dovada celor susținute în Decizia de impunere nr..X./2010 și fără a aduce probe în sprijinul celor afirmate, au fost încălcate prevederile art.49 alin.1) și art.65 alin.2) din Codul de procedură fiscală.

Societatea precizează că în actul administrativ contestat, organele de inspecție fiscală au descris ca și parcursă o procedură de stabilire a costurilor aferente producției și a veniturilor obținute din producția realizată, procedură care ar fi trebuit să conducă la starea de fapt reală, starea de fapt determinată de organele de inspecție fiscală fiind eronată, deoarece :

- nu s-au luat în considerare toate informațiile cuprinse în documentele puse la dispoziție de societate cu privire la costurile aferente producției, pentru a separa costurile aferente lucrărilor efectuate în perioada de garanție la obiectivele finalizate și predate beneficiarilor, de costurile aferente lucrărilor în curs de execuție ;

- au cumulat costurile aferente producției per total beneficiar și nu pe fiecare lucrare neterminată. Mai mult, nici în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010, inclusiv anexele sale, nici în Decizia de impunere nr..X./2010, organele de inspecție fiscală nu au prezentat în susținerea afirmațiilor o analiză sau o situație centralizatoare cu privire la cheltuielile luate în calcul pentru fiecare lucrare în parte, cu indicarea celor înregistrate suplimentar și a motivului de fapt și de drept în baza cărora au procedat astfel, rezumându-se la a prezenta în anexa 3 pentru fiecare beneficiar un cost total pe fiecare trimestru, fără a prezenta și modul de determinare, cheltuielile incluse, cheltuielile excluse, etc.

- au consemnat în mod ireal faptul că « s-au identificat și eliminat cheltuielile înregistrate de agentul economic efectuate în perioada de garanție ; » întrucât nici din decizia de impunere nici din raportul de inspecție fiscală nu rezultă care au fost cheltuielile « efectuate în perioada de garanție » pe care le-au identificat și eliminat ;

- au consemnat în mod ireal faptul că « s-au identificat datele de finalizare a lucrărilor executate » întrucât nici în decizia de impunere nici în raportul de inspecție fiscală cu anexele sale nu au menționat care lucrări finalizate au fost avute în vedere și ce costuri de producție au « eliminat » ;

- au luat în calculul costului de producție suma totală a cheltuielilor indirecte repartizate de societate pe beneficiari, fără a atribui fiecărei lucrări neterminate cota aferentă în proporție rezonabilă, funcție de perioada de producție respectivă.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au separat costurile aferente lucrărilor efectuate în perioada de garanție la obiectivele finalizate și predate beneficiarilor, de costurile aferente lucrărilor în curs de execuție, societatea precizează că prin HG nr.1179/2002 privind aprobarea Structurii devizului general și a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții, la art.1 se precizează caracterul estimativ al Devizului general unei lucrări. Aceste prevederi legale conduc la concluzia că elementele cuprinse în devizul final pot avea valori diferite față de quantumul estimat inițial astfel încât, la realizarea în practică a cheltuielilor, respectiv a cheltuielilor cu lucrările efectuate în perioada de garanție, pot rezulta valori diferite față de devizul inițial.

Pe cale de consecință, valorile apărute ulterior întocmirii devizului general, cu lucrările executate în perioada de garanție reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și trebuie evidențiate în contabilitate ca fiind aferente lucrărilor respective și nu ca și când ar fi aferente producției neterminate, cum le-a luat în calcul echipa de inspecție fiscală.

Mai mult, societatea susține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat la a prezenta în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală anumite sume pentru care nu au demonstrat în niciun fel modul în care le-au determinat și temeiul în baza căruia le-a interpretat drept cheltuieli de producție ce nu ar fi evidențiate în contabilitate prin quantumul producției neterminate.

Astfel, toată construcția Deciziei de impunere nr..X./2010 se bazează pe sumele înscrise de organele de inspecție fiscală în anexa nr.3 «Centralizator cheltuieli neacoperite », fără a fi demonstrate prin niciun calcul, fără a prezenta niciun document din care ar putea proveni, fără a se invoca niciun temei legal în baza căruia sunt interpretate drept cheltuieli de producție directe sau indirecte.

De asemenea, societatea consideră că relevant în ceea ce privește modul defectuos în care echipa de inspecție fiscală a determinat quantumul suplimentar al producției neterminate, luat în calcul pentru « restabilirea rezultatului contabil și fiscal al fiecărei perioade » este soldul final la 31.12.2009 la care a ajuns aceasta în urma procedurii defectuoase exemplificate mai sus și anume « minus .X. lei », sold negativ ce nu poate corespunde principiilor contabile și nici realității.

Societatea argumentează cele afirmate prezentând funcțiunea conturilor 332 « Lucrări și servicii în curs de execuție » și 711 « Variația stocurilor », astfel cum a fost definită prin prevederile OMEF nr.2374/2007 privind modificarea și completarea OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea

reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.24 (valabil în perioada 2008-2009, până la aprobarea OMFP nr.1752/2005).

SC .X. SRL menționează că prin OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene funcțiunilor conturilor 332 « Lucrări și servicii în curs de execuție » și 711 « Variația stocurilor » nu au fost modificate în substanța lor.

Mai mult, în dovedirea realității operațiunilor, societatea susține că important este și faptul că nu deținea mijloacele tehnice (utilaje) și de personal necesare realizării obiectivului așa cum rezultă din situația privind mijloacele fixe proprietate - anexa nr.8 – bilanța mijloacelor fixe. În susținerea acestei afirmații societatea solicită a se lua în considerare și probele cuprinse în anexa nr.3- fotografiile pe stadii de execuție lucrare.

SC .X. SRL precizează că a stabilit relații de parteneriat cu clienți interni cu o arie foarte largă și de anvergură națională, executând în beneficiul acestora obiective economice cu o dispunere geografică ce acoperă întreg teritoriul României. Astfel, lucrările efectuate în beneficiul acestor clienți au caracter de continuitate, ceea ce face ca în aceeași perioadă fiscală de referință să se afle în curs de execuție mai multe lucrări în favoarea aceluiași beneficiar, concomitent cu unele care se finalizează sau cu unele care se demarează în perioada respectivă.

Prin stabilirea de obligații fiscale suplimentare și emiterea Deciziei de impunere nr..X./2010, societatea a fost împiedicată să participe la licitații importante pentru activitatea sa și totodată, grevează continuarea în bune condițiuni a unor contracte aflate în curs de derulare.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au separat costurile aferente lucrărilor finalizate de costurile aferente lucrărilor în curs de execuție, procedura descrisă în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere neavând suport în realitate.

De asemenea, prin faptul că organele de inspecție fiscală s-au oprit să recalculeze rezultatul contabil și fiscal la nivelul anului 2009 și impunerea unor obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care la 31.12.2009 erau lucrări în curs de execuție pentru care societatea a continuat în anul 2010 evidențierea veniturilor în calculul profitului realizat și pentru care SC .X. SRL a continuat în anul 2010 evidențierea veniturilor la calculul profitului realizat și pentru care , implicit s-a plătit impozitul pe profit aferent anului 2010, organele de inspecție fiscală au generat dublarea plăților impozitului pe profit aferent aceleiași lucrări.

Mai mult, societatea susține că deși organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatul contabil și fiscal al execuțiunii financiare 2009, acestea au invocat drept temei de drept exclusiv reglementări contabile abrogate de legiuitor la data respectivă, ale OMFP nr.1752/2005, prin prevederile art.16 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea

Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabil începând cu data de 10.11.2009.

Prin urmare, întrucât Decizia de impunere nr..X./2010 a fost emisă fără indicarea vreunui temei de drept real, concret, actul administrativ încalcă prevederile condițiile impuse de legiuitor prin art.43 lit.f) din Codul de procedură fiscală, fapt pentru care nu poate produce efecte juridice.

Având în vedere cele mai sus precizate, SC .X. SRL solicită admiterea contestației prin aplicarea prevederilor pct.(2) și/sau (3) al art.216 din Codul de procedură fiscală în ceea ce privește sumele stabilite ca obligații suplimentare de plată, respectiv : taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente, stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2010 precum și a obligației de achitarea a sumelor contestate până la data de 05.01.2010, ca măsură luată de organul de inspecție fiscală prin titlul de creanță atacat.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au procedat la reluarea inspecției fiscale parțiale la SC .X. SRL în scopul verificării legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificării și stabilirii după caz a bazelor de impunere, stabilirii diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, privind:

-impozitul pe profit de la ultima inspecție fiscală (consemnată în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr..X./2006, care a vizat perioada 01.12.2002-30.09.2005) până la data de 31.12.2009;

-taxa pe valoarea adăugată de la ultima inspecție fiscală (consemnată în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr..X./2008 care a vizat perioada 01.12.2007-31.12.2007) până la data de 31.12.2009.

Inspecția fiscală a avut în vedere și aspectele rezultate cu prilejul efectuării unui control încrucișat la SC .X. SRL din .X., în vederea verificării documentelor, a modului de înregistrare în evidența financiar-contabilă și de raportare în declarația 300 „ Decont de taxă pe valoarea adăugată”, a veniturilor obținute și a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă operațiunilor efectuate în relația cu SC .X. SRL în perioada iulie-septembrie 2008, ocazie cu care organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au întocmit Procesul verbal nr..X./2009, respectiv Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2009.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale a societății, precum și în vederea verificării realității și legalității tranzacțiilor economice înregistrate în evidența financiar contabilă a societății în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de verificări încrucișate, procedând la suspendarea inspecției fiscale parțiale la SC .X. SRL și întocmind Procesul verbal nr..X./2010.

Astfel, s-a urmărit clarificarea tranzacțiilor identificate în evidențele contabile și fiscale ale societății cu furnizorii care dețin o pondere semnificativă în totalul taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate, respectiv în totalul cheltuielilor înregistrate de societate în perioada verificată.

Urmare acestor solicitări de verificare încrucișată, prin adresa nr..X./2010, Administrația Finanțelor Publice .X., a transmis răspunsul la solicitarea de verificare încrucișată la SC .X. SRL .X. iar prin adresele nr..X./2010 și din .X./2010 Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a transmis răspunsul la solicitarea de verificare încrucișată la SC .X. SRL .X..

Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Cu privire la operațiunile înregistrate în evidența financiar contabilă a societății cu titlu de achiziții de prestări de servicii reprezentând închiriere de utilaje de construcții, lucrări de construcții montaj, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A. În perioada mai-iulie 2009, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009, emise de SC .X. SRL, în care la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor” se consemnează „servicii contract subînchiriere utilaje nr..X./2009”.

Din analiza documentelor financiare ale SC .X. SRL, respectiv extrasele de cont din perioada 09.06.2009-30.07.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale au fost decontate integral prin virament bancar.

În timpul inspecției fiscale, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul de subînchiriere utilaje fn/.X./2009 încheiat între SC .X. SRL în calitate de locatar/chiriaș și SC .X. SRL în calitate de locator având ca obiect „constituirea unui drept de folosință temporară, prin închirierea de către locator, în favoarea locatarului, cu privire la folosința bunurilor care fac parte din anexa nr.1, (parte integrantă din contract) în schimbul plății unui preț, respectiv chirii” pentru construirea fabricii .X. (.X.) România.

În baza contractului mai sus menționat, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL în perioada mai –iulie 2009 facturi fiscale în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit dispozițiilor contractuale, SC .X. SRL .X. se obliga să pună la dispoziția locatarului, SC .X. SRL , o serie de utilaje de construcții, stabilindu-se tarife atât în condiții normale de lucru cât și în condiții de noapte.

Potrivit fiecărui tabel cu pontaje, aferent fiecărei perioade pentru care se facturează, a rezultat stabilirea tarifului facturat în baza unor ore de funcționare, fără să existe o mențiune expresă cu privire la personalul utilizat în exploatarea acestora.

În aceste condiții, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, precum și a realității și legalității tranzacțiilor comerciale consemnate în facturile fiscale emise de SC .X. SRL și având în vedere prevederile art.97 alin.1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unei verificări încrucișate la SC .X. SRL .X., solicitându-se o serie de date și informații referitoare la existența unor contracte încheiate între părți, deținerea în patrimoniu de către societatea comercială din .X. a utilajelor de construcții pentru care s-a constituit drept de folosință temporară în favoarea societății din .X., conform contractului încheiat între cele două societăți comerciale, deplasarea în fapt, a utilajelor de construcții în șantierul .X. (.X.) Romania la adresa municipiul .X., str. .X., nr.1, județul .X., modalitatea de transport a utilajelor de construcții în șantierul .X. (.X.) Romania, cu identificarea transportatorului, modalitatea de decontare a facturilor fiscale. Totodată, s-au solicitat date cu privire la modul în care SC .X. SRL și-a îndeplinit obligațiile procedural fiscale referitoare la declararea acestor tranzacții, la comportamentul fiscal al acesteia.

Prin adresa nr..X./2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. că:

„În urma verificării efectuate în data de 18.06.2010 la sediul declarat al SC .X. SRL din Orașul .X., str. .X. nr..X., bl..X., ap..X.. județul .X., s-a constatat că societatea nu mai funcționează la adresa de mai sus. La această adresă locuiește dna .X., legitimată cu CI seria .X. nr..X., care declara prin nota explicativa ca nu mai exista un contract de închiriere valabil încheiat cu SC .X. SRL. Având în vedere cele constatate s-a întocmit Procesul verbal nr..X./2010;

-Din informațiile comunicate de Oficiul Comerțului .X., prin adresa nr..X./2010, rezultă că SC .X. SRL figurează cu sediul expirat din data de 18.03.2010;

-Din evidențele DGFP .X. reiese că SC .X. SRL nu are depuse declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României, 394, aferente anilor 2009 și 2010, ultimul decont de TVA depus este aferent lunii iunie 2009 iar din fișa sintetică totală rezultă că societatea nu figurează cu declarații privind obligațiile de plată la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale;

-În conformitate cu prevederile Ordinului nr.575/2006 privind procedura de declarare a contribuabililor inactivi, SC .X. SRL urmează să fie propusă pentru includerea pe Lista contribuabililor declarați inactivi, întocmindu-se totodată și plângere penală.”

În vederea clarificării operațiunilor facturate între cele două societăți comerciale, organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind modalitatea de transport a utilajelor în șantierul .X. precum și documentele de transport ale acestor utilaje, situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv pontajele cu ore suplimentare de lucru, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje cu nominalizarea persoanelor, calificarea fiecăreia în parte.

Cu privire la transportul utilajelor care fac obiectul contractului de subînchiriere utilaje fn/.X./2009 în șantierul .X. .X., SC .X. SRL face precizarea că: „modalitatea de transport a utilajelor a fost în obligația prestatorului.”

De asemenea, analizând drepturile și obligațiile părților contractante prevăzute la pct.5 și pct.6 din contractul de subînchiriere utilaje fn/.X./2009, organele de inspecție fiscală au constatat că prin contract nu s-a stipulat în mod expres în sarcina cărei părți contractante revine transportul acestor utilaje.

Cu privire la situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv a pontajelor cu ore suplimentare de lucru, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje, cu nominalizarea acestora, calificarea fiecăreia în parte, SC .X. SRL a înaintat organelor de inspecție fiscală înscrisuri cu titulatura de „Raport de lucru” întocmite de SC .X. SRL .X., fără a nominaliza în mod expres pontajele de lucru pentru fiecare persoană în parte, calificarea acestora.

Organele de inspecție fiscală au solicitat situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv pontajele cu orele suplimentare, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje, făcând precizarea că aceste înscrisuri trebuie să fie corelate cu nominalizarea persoanelor, a calificării acestora.

Această precizarea a fost făcută de organele de inspecție fiscală pentru a putea verifica corespondența cu datele de evidență a timpului efectiv lucrat pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților

precum și a contribuțiilor și a altor sume datorate și reflectate în ștatele de salarii ale societății.

În susținerea facturilor de prestări de servicii închiriere utilaje, societatea a prezentat „rapoarte de lucru”, cu denumirea utilajului, precum și cu o situație privind data și orele lucrate.

În urma analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că toate înscrisurile prezentate sunt semnate sub responsabilitatea unui „șef punct de lucru” fără nominalizarea acestuia. De asemenea, s-a constatat că documentele prezentate nu au nominalizat persoanele care au deservit aceste utilaje, iar din totalul orelor lucrate pe fiecare zi din cadrul fiecărei luni, s-a constatat că, în cele mai multe situații a fost depășit timpul normal de lucru.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate proba efectuarea în fapt a acestor servicii, fapt pentru care nu au fost recunoscute la stabilirea taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

Mai mult, din consultarea bazei de date gestionată la nivel central, respectiv teritorial, de către ANAF actualizată la data de .X./2010 (declarația informativă cod .X.), organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL a raportat la valori apropiate valorilor facturate către SC .X. SRL .X. facturi de achiziție pe relația cu SC .X. SRL .X., societate care potrivit aceleiași surse nu a declarat nicio tranzacție de la înființare (nu depune declarații cod .X., cod .X.).

Totodată, din consultarea bazei de date gestionată de Oficiul Registrului Comerțului, respectiv de Ministerul Finanțelor organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL .X. nu a depus bilanț contabil aferent anului fiscal 2009 iar pentru anii fiscali 2007, respectiv 2008 societatea în cauză nu a deținut salariați.

În condițiile prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu poate proba realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate de către SC .X. SRL, documentele și datele prezentate neasigurând recunoașterea realității și legalității operațiunilor economice facturate de către SC .X. SRL, cerință determinată în abordarea fiscală, privind legitimitatea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că se impune analizarea conținutului economic al acestor operațiuni economice, cu consecința reconsiderării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată care este în strânsă legătură cu condițiile legale necesare de îndeplinit privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, manifestată într-o sferă legală.

De asemenea, s-a constatat că în această situație, condițiile prezentate nu asigură recunoașterea realității și legalității acestor operațiuni, nefiind îndeplinite astfel, cerințele dispozițiilor legale reglementate de prevederile art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.134¹ alin.(1), art. 134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contextul prezentat și ținând cont de dispozițiile legale reglementate de prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.145 alin.1) și alin.2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de SC .X. SRL .X. în sumă de **.X. lei**.

B. În perioada august – octombrie 2009, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de SC .X. SRL .X..

De asemenea, s-a constatat că facturile mai sus menționate au fost emise în baza următoarelor contracte:

-contractul de prestări servicii/execuție lucrări construcții nr..X./2009 încheiat între SC .X. SRL în calitate de beneficiar și SC .X. SRL în calitate de executant având ca obiectiv „pregătirea terenului, lucrări de instalații electrice, lucrări de instalații sanitare, alte lucrări de instalații pentru construcții” privind construirea fabricii .X..

-contractul de locațiune nr..X./2009 încheiat între SC .X. SRL în calitate de chiriaș/locatar și SC .X. SRL în calitate de chiriaș/locatar având ca obiectiv „închirierea de utilaje” privind construirea fabricii .X..

În baza acestor contracte SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL în perioada august –octombrie 2009 facturi fiscale în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă în valoare de .X. lei și TVA în valoare de .X. lei.

Din analiza documentelor financiare ale SC .X. SRL, respectiv extrasele de cont din perioada 24.08.2009-13.10.2009 organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale au fost decontate integral prin virament bancar.

Din analiza contractului de locațiune nr..X./2009, organele de inspecție fiscală au constatat că locatorul SC .X. SRL .X. se obliga să pună la dispoziția locatarului, SC .X. SRL, o serie de utilaje de construcții, stabilindu-se tarife atât în condiții normale de lucru cât și în condiții de noapte.

De asemenea, din analiza contractului de prestări de servicii /execuție lucrări de construcții nr..X./2009 organele de inspecție fiscală au

constatat că SC .X. SRL, în calitate de executant se obliga să execute în favoarea SC .X. SRL lucrări de construcții montaj privind construirea fabricii .X..

Potrivit fiecărui tabel cu pontaje, aferent fiecărei perioade pentru care se facturează, a rezultat stabilirea tarifului facturat în baza unor ore de funcționare, fără să existe o mențiune expresă cu privire la personalul utilizat în exploatarea acestora.

În aceste condiții, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, precum și a realității și legalității tranzacțiilor comerciale consemnate în facturile fiscale emise de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea unei verificări încrucișate la SC .X. SRL .X., solicitându-se o serie de date și informații referitoare la existența unor contracte încheiate între părți, deținerea în patrimoniu de către societatea comercială din .X. a utilajelor de construcții închiriate societății din .X., deplasarea în fapt , a utilajelor de construcții în șantierul .X. (.X.) Romania, la adresa municipiul .X., str. .X. nr..X., jud. .X., cu identificarea transportatorului, deținerea de resurse umane (personal salariat specializat în domeniul lucrărilor de construcții) necesare efectuării lucrărilor de construcții facturate societății din .X., modalitatea de decontare a facturilor. De asemenea ,s-au solicitat date cu privire la modul în care SC .X. SRL și-a îndeplinit obligațiile procedural fiscale referitoare la declararea acestor tranzacții, la comportamentul fiscal al acesteia.

Prin adresa nr..X./2010, Administrația Finanțelor Publice .X. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. următoarele:

„..... vă informăm faptul că organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. s-au deplasat la sediul social al SC .X. SRL și au constatat faptul că aceasta nu funcționează la sediul social declarat și nu a putut fi contactat niciun reprezentant, fapt pentru care s-a întocmit procesul verbal nr..X./2010.

-Prin adresa nr..X./2010 am solicitat Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. o situație cu privire la istoricul informațiilor deținute, precum și situația la zi a societății, iar prin adresa nr..X./2010 am solicitat informații Activității de Administrare a Veniturilor Statului Persoane Juridice din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., cu privire la declararea sediilor secundare precum și situația depunerii declarațiilor 100, 300 și a situațiilor financiare anuale.

-Organele de inspecție fiscală fac demersuri în vederea contactării reprezentantului legal al societății.”

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală că până la data încheierii verificării nu au fost primite alte date.

De asemenea, în vederea clarificării acestor operațiuni facturate între cele două societăți comerciale, organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SRL informații privind modalitatea de transport a utilajelor în șantierul .X. precum și documentele de transport ale acestor utilaje, situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv pontajele cu ore suplimentare de lucru, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje, cu nominalizarea persoanelor, calificarea fiecăreia în parte, lucrările pentru care au fost angajate aceste subcontractări, dacă au fost evidențiate în rapoartele de lucru pentru lucrările respective și dacă au fost confirmate de beneficiarul final al lucrării.

Cu privire la transportul utilajelor care fac obiectul contractului de subînchiriere utilaje fn/.X./2009 în șantierul .X. .X., SC .X. SRL face precizarea că: „modalitatea de transport a utilajelor a fost în obligația prestatorului.”

De asemenea, menționează:

„Referitor la pct.2 din notificare precizăm următoarele:

-serviciile prestate de către SC .X. SRL conform facturii nr..X./2009, au corespondență cu situația de lucrări aferentă facturilor nr..X./2009, .X./2009 emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL.

-serviciile prestate de către SC .X. SRL conform facturilor nr..X./2009, respectiv nr..X./2009 au corespondența cu situația de lucrări aferentă facturii nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL către .X. SRL”

Analizând drepturile și obligațiile părților contractante prevăzute la pct.6 și pct.7 din contractul de locațiune nr..X./2009, organele de inspecție fiscală au constatat că prin contract nu s-a stipulat în mod expres în sarcina cărei părți contractante revine transportul acestor utilaje.

Cu privire la situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv a pontajelor cu ore suplimentare de lucru, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje, cu nominalizarea acestora, calificarea fiecăreia în parte, SC .X. SRL a înaintat organelor de inspecție fiscală înscrisuri cu titulatura „Raport de lucru” întocmite de SC .X. SRL .X., fără a nominaliza în mod expres pontajele de lucru pentru fiecare persoană în parte, calificarea acestora.

Organele de inspecție fiscală au solicitat situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv pontajele cu orele suplimentare, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje, făcând precizarea că aceste înscrisuri trebuie să fie corelate cu nominalizarea persoanelor, a calificării acestora.

Această precizare a fost făcută de organele de inspecție fiscală pentru a putea verifica corespondența cu datele de evidență a timpului efectiv lucrat pentru calculul drepturilor bănești convenite salariiilor precum

și a contribuțiilor și a altor sume datorate și reflectate în ștatele de salarii ale societății.

În susținerea facturilor de prestări de servicii închiriere utilaje, societatea a prezentat „bonuri de lucru”, cu denumirea utilajului, precum și cu o situație privind data și orele lucrate.

În urma analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că toate înscrisurile prezentate sunt semnate sub responsabilitatea unui „șef punct de lucru” fără nominalizarea acestuia. De asemenea, s-a constatat că documentele prezentate nu au nominalizat persoanele care au deserved aceste utilaje, iar din totalul orelor lucrate pe fiecare zi din cadrul fiecărei luni, s-a constatat că, în cele mai multe situații a fost depășit timpul normal de lucru.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate proba efectuarea în fapt a acestor servicii, drept pentru care nu au fost recunoscute la stabilirea taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că, din explicațiile furnizate de societate, având în vedere întregul context analizat, faptul că în situațiile de lucrări transmise de către SC .X. SRL către SC .X. SRL se identifică câteva elemente care sunt comune ca denumire cu serviciile nominalizate în contractul și situațiile de lucrări cu SC .X. SRL nu poate fi reținut ca relevant.

De asemenea, s-a constatat că înregistrarea facturilor provenite de la SC .X. SRL însoțite de lucrări în care se consemnează lucrări de construcții montaj, în condițiile mai sus prezentate, nu are justificare din perspectiva abordării fiscale, a admiterii deductibilității taxei pe valoarea adăugată, facturile respective constituind în fapt mijlocul prin care societatea a transferat sume de bani în conturile SC .X. SRL.

Mai mult, din consultarea bazei de date gestionată la nivel central, respectiv teritorial, de către ANAF actualizată la data de 12.10.2010 (declarația informativă cod .X.), organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL .X., nu a declarat nicio tranzacție de la înființare (nu a depus declarații cod 100, 102, 300, cod 394).

Totodată, din consultarea bazei de date gestionată de Oficiul Registrului Comerțului, respectiv de Ministerul Finanțelor organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL .X. nu a depus bilanț contabil aferent anului fiscal 2009.

În condițiile prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile economice facturate între cele două societăți comerciale nu

sunt susținute cu documente care să probeze prestarea în fapt a operațiunilor facturate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că se impune analizarea conținutului economic al acestor operațiuni economice, cu consecința reconsiderării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată care este în strânsă legătură cu condițiile legale necesare de îndeplinit privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, manifestată într-o sferă legală.

De asemenea, s-a constatat că în această situație, condițiile prezentate nu asigură recunoașterea realității și legalității acestor operațiuni, nefiind îndeplinite astfel, cerințele dispozițiilor legale reglementate de prevederile art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.134¹ alin.(1), art. 134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contextul prezentat și ținând cont de dispozițiile legale reglementate de prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.145 alin.1) și alin.2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de SC .X. SRL .X. în sumă de **.X. lei.**

C) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de SC .X. SRL în care la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor” se consemnează „servicii contract .X./2009 închiriere utilaj”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale au fost decontate integral prin virament bancar în data de 30.11.2009, după cum rezultă din fișa de cont .X. analitic SC .X. SRL.

Pentru operațiunile dintre cele două societăți comerciale, agentul economic a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul nr..X./2009 privind închirierea de utilaje încheiat între SC .X. SRL în calitate de locator și SC .X. SRL în calitate de locatar/chiriaș având ca obiect „închiriere utilaje”, în care se stipulează tipul utilajelor, prețul unitar/ora, fără a face mențiuni referitoare la preț unitar pentru ore de noapte.

În baza contractului menționat mai sus, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL facturi fiscale în care se consemnează închiriere de utilaje, însoțite de tabele centralizatoare cu pontajul utilajelor pe lună, în care sunt înscrise tarife atât pentru condiții normale de lucru cât și pentru

condiții de noapte, în valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă în valoare de .X. lei și TVA în valoare de .X. lei.

Potrivit fiecărui tabel cu pontaje, aferent fiecărei perioade pentru care se facturează, a rezultat stabilirea tarifului facturat în baza unor ore de funcționare, fără să existe o mențiune expresă cu privire la personalul utilizat în exploatarea acestora.

În aceste condiții, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, precum și a realității și legalității tranzacțiilor comerciale consemnate în facturile fiscale emise de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea unei verificări încrucișate la SC .X. SRL, solicitându-se o serie de date și informații referitoare la deținerea în patrimoniu de către societatea comercială din .X. a utilajelor de construcții închiriate în baza contractului nr..X./2009, deplasarea în fapt, a utilajelor de construcții în șantierul .X. (.X.) Romania, la adresa municipiul .X., str. .X. nr..X., jud. .X., modalitatea de transport a utilajelor de construcții în șantierul .X. (.X.) Romania, cu identificarea transportatorului, modalitatea de decontare a facturilor fiscale. De asemenea, s-au solicitat date cu privire la modul în care SC .X. SRL și-a îndeplinit obligațiile procedural fiscale referitoare la declararea acestor tranzacții, la comportamentul fiscal al acesteia.

Din consultarea bazei de date gestionată la nivel central, respectiv teritorial, de către ANAF actualizată la data de 12.10.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a raportat la valori apropiate valorilor facturate către SC .X. SRL .X. facturi de achiziție pe relația cu SC .X. SRL, plătitor de TVA din data de .X./2009, societate care nu a declarat nicio tranzacție de la înființare.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea unei verificări încrucișate la SC .X. SRL .X., respectiv au solicitat o serie de date și informații referitoare la deținerea în patrimoniu de utilaje de construcții, sau dacă are încheiate contracte de închiriere cu alte societăți comerciale, cu identificarea acestora, pentru utilajele închiriate SC .X. SRL, dacă societatea face dovada angajării de costuri materiale (carburanți auto) și dacă deține resurse umane (personal salariat specializat) necesare efectuării prestațiilor facturate, dacă s-au întocmit rapoarte de lucru, situații de lucrări, semnate și acceptate de părțile contractante, din care să se poată stabili cu claritate natura serviciilor prestate cu identificarea în fapt a acestora, a tarifelor percepute pe unitatea de timp, cuantumul orelor prestate în corelație cu pontajul personalului utilizat. De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat date cu privire la modul în care SC .X. SRL și-a îndeplinit obligațiile procedural fiscale referitoare la declararea acestor tranzacții, la comportamentul fiscal al acesteia.

Prin adresa nr..X./2010, Administrația Finanțelor Publice .X. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. următoarele:

„..... se constată că societatea nu funcționează la sediul social declarat;

-de la înființare și până în prezent SC .X. SRL nu a depus declarații de impozite și taxe la organul fiscal teritorial”.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală că până la data încheierii verificării nu au fost primite alte date.

De asemenea, în vederea clarificării operațiunilor facturate de SC .X. SRL către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat societății informații privind modalitatea de transport a utilajelor în șantierul .X. precum și documentele de transport ale acestor utilaje, situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv pontajele cu ore suplimentare de lucru, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje cu nominalizarea persoanelor, calificarea fiecăreia în parte.

Cu privire la transportul utilajelor care fac obiectul contractului de subînchiriere utilaje nr..X./2009 , prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./2010, SC .X. SRL a precizat că : „modalitatea de transport a utilajelor a fost în obligația prestatorului.”.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au identificat înscrisuri cu privire la deplasarea utilajelor în șantierul de lucru în .X. și nici contravaloarea decontării acestora.

Prin aceeași adresă , cu privire la situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv pontajele cu ore suplimentare de lucru, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje cu nominalizarea persoanelor, calificarea fiecăreia în parte, agentul economic a înaintat înscrisuri cu titulatura „foaie de pontaj” întocmite de SC .X. SRL, fără a nominaliza în mod expres pontajele de lucru pentru fiecare persoană în parte, calificarea acestora.

Organele de inspecție fiscală au solicitat situația pontajelor cu orele de lucru, inclusiv pontajele cu ore suplimentare de lucru, pentru persoanele utilizate în exploatarea acestor utilaje, făcând precizarea că aceste înscrisuri trebuie să fie corelate cu nominalizarea persoanelor, a calificării acestora..

În susținerea facturilor de prestări de servicii închiriere utilaje, societatea a prezentat „foi de pontaj” cu denumirea utilajului, precum și o situație privind data și orele lucrate.

Din analiza înscrisurilor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt semnate de „șef punct lucru” fără nominalizarea acestuia, ca nu au nominalizate persoanele care au deservit aceste utilaje, iar din totalul orelor lucrate pe fiecare zi din cadrul

fiecărei luni s-a constatat că în cele mai multe situații a fost depășit timpul normal de lucru.

Față de cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut proba efectuarea în fapt a acestor servicii.

De asemenea, din consultarea bazei de date gestionată de Oficiul Național al Registrului Comerțului, respectiv de Ministerul Finanțelor a rezultat că SC .X. SRL nu a depus bilanț contabil aferent anului 2009 și că SC .X. SRL nu a raportat active fixe la nivelul utilajelor care fac obiectul contractului încheiat cu SC .X. SRL .X..

În condițiile prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele și datele prezentate nu asigură realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate între aceste societăți comerciale, în contextul analizei fiscale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că se impune analizarea conținutului economic al acestor operațiuni economice, cu consecința reconsiderării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată care este în strânsă legătură cu condițiile legale necesare de îndeplinit privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, manifestată într-o sferă legală.

De asemenea, s-a constatat că în această situație, condițiile prezentate nu asigură recunoașterea realității și legalității acestor operațiuni, nefiind îndeplinite astfel, cerințele dispozițiilor legale reglementate de prevederile art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.134¹ alin.(1), art. 134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contextul prezentat și ținând cont de dispozițiile legale reglementate de prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.145 alin.1) și alin.2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de SC .X. SRL .X. în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele și datele prezentate nu asigură realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate între SC .X. SRL, pe de o parte, și SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, pe de altă parte.

În raport cu datele înscrise în documentele justificative înregistrate în evidența financiar- contabilă, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de **.X. lei**.

Referitor la impozitul pe profit

A. Referitor la anul 2005

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2005 conform bilanței de verificare societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că veniturile totale înregistrate au fost în sumă de .X. lei din care venituri neimpozabile în sumă de .X. lei conform prevederilor art.20 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând dividende primite de la alte persoane juridice române. Totodată, s-a constatat că valoarea totală a cheltuielilor înregistrate în cursul anului 2005 este în sumă de .X. lei, din care cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei.

Conform declarației anuale privind impozitul pe profit, societatea a declarat profit impozabil în valoare de .X. lei, raportând un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei.

Urmare aplicării formulei de calcul a impozitului pe profit , organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să raporteze un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a raportat în plus un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

B. Referitor la anul 2006

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2006, conform bilanței de verificare, societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că veniturile totale înregistrate de SC .X. SRL au fost în sumă de .X. lei, din care venituri neimpozabile în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.20 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând dividende primite de la alte persoane juridice române.

În totalul veniturilor obținute de agentul economic în cursul anului 2006, ponderea o constituie următoarele categorii de venituri:

-.X. lei – obținute din lucrări executate și servicii prestate (cont contabil 704)

-.X. lei –obținute din vânzare de materiale de construcții (cont contabil 707).

Totodată, s-a constatat că valoarea totală a cheltuielilor înregistrate în cursul anului 2006 este în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea conduce contabilitate de gestiune pentru fiecare lucrare de construcții (beneficiar).

De asemenea, conform declarației anuale privind impozitul pe profit, SC .X. SRL a declarat un profit impozabil în sumă de .X. lei, raportând un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei.

Urmare aplicării formulei de calcul a impozitului pe profit , organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să raporteze un impozit pe profit în sumă de .X. lei, egal cu cel raportat de societate.

În urma analizării modului de organizare și conducere a contabilității de gestiune privind repartizarea cheltuielilor angajate pe fiecare lucrare (beneficiar) pentru lucrările în curs de execuție, s-a constatat că veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție (cont contabil 711), nu reflectă corespunzător în contabilitatea financiară corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare în parte, în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

În aceste condiții, în vederea stabilirii de fapt fiscale, prin Notificarea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. –Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./2010 și în .X. al agentului economic sub nr.nr..X./2010, organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind justificarea acestei situații, exemplificând câteva lucrări cuprinse în anexa nr.1 la Notificare, astfel: .X. , Casa .X. , .X., .X. , .X., .X. , .X. , .X. , .X. , .X. .

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./2010, societatea a comunicat:

„Ca răspuns la punctul 5 din notificare, referitor la contabilitatea de gestiune privind repartizarea cheltuielilor aferente lucrărilor neterminate precizăm următoarele:

-pentru lucrarea .X., din confruntările departamentului de contabilitate cu departamentul tehnic din acea perioadă, rezultă că situațiile de lucrări care au stat la baza facturării, înglobau cheltuielile aferente perioadei în care s-au constituit veniturile. Din trimestrul IV 2007 conform unor neînțelegeri între departamentele tehnice am primit refuzul de avizare a situației de lucrări și implicit de emiteră a facturii. La acel moment nu existau premisele ca aceste cheltuieli să poată fi facturate, respectiv achitate de către beneficiar și le-am considerat ca fiind pierdere;

-pentru lucrarea Casa .X. cheltuielile aferente perioadei 2007-2008 reprezintă intervenții în perioada de garanție iar cele din 2009 inclusiv reprezintă lucrări executate parțial care se regăsesc în lucrări neterminate;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate în perioadele respective au fost facturate conform legii. Începând cu trimestrul III 2009, cheltuielile efectuate se regăsesc în lucrări nefinite;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate se regăsesc în situațiile de lucrări și implicit în facturile emise în perioada respectivă;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate au fost facturate în perioada respectivă conform situațiilor de lucrări;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate pentru perioadele respective se regăsesc în situațiile de lucrări și implicit în facturi emise pentru aceeași perioadă;

-lucrarea .X. este un proiect nefinalizat, datorită faptului că beneficiarul nu a mai dispus de resurse pentru susținere, solicitându-ne înțelegere pentru că încearcă atragerea de fonduri pentru finalizarea acestui proiect. În concluzie, cheltuielile efectuate rămând în lucrări nefinalizate;

-lucrarea .X. - pe această lucrare au fost evidențiate în mod eronat cheltuieli care sunt aferente proiectului .X. (a fost selectat eronat codul partenerului în softul de contabilitate);

-lucrarea .X. s-a derulat și s-a decontat conform contractelor, în conformitate cu legea contabilității;

-lucrarea .X. : cheltuielile efectuate pentru perioadele respective se regăsesc în situațiile de lucrări și implicit în facturi emise pentru aceeași perioadă;

-.X.: lucrările finalizate au fost facturate în aceeași perioadă pentru care s-au generat cheltuieli, iar cele nefinalizate se regăsesc în contul 711;

-.X. : cheltuielile efectuate reprezintă intervenții în perioada garanție”.

Reluând analiza modului de reflectare în contabilitatea financiară a corecției cheltuielilor de producție la nivelul costurilor angajate pe fiecare lucrare (beneficiar), organele de inspecție fiscală au constatat că nu în toate situațiile societatea a procedat la înregistrarea corespunzătoare a veniturilor din variația stocurilor, procedând astfel la următoarele operațiuni:

-s-au identificat și eliminat cheltuielile înregistrate de agentul economic, efectuate în perioada de garanție;

-s-au identificat lucrările finalizate în perioada anterioară celei verificate, și acestea fiind eliminate;

-s-au identificat lucrările noi angajate în perioada verificată, costurile fiecărei lucrări (beneficiar) în raport cu veniturile înregistrate prin corecția acestora utilizându-se contul 711 „Variația stocurilor”;

-s-a stabilit pentru fiecare lucrare (beneficiar) , în funcție de facturile emise și situațiile de lucrări întocmite, perioada la care societatea decontează părți din lucrările executate; de asemenea, s-au identificat

datele de finalizare a lucrărilor executate și pentru care societatea a decontat (închis) întreaga lucrare.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au procedat la restabilirea rezultatului contabil și fiscal al fiecărei perioade, efectuându-se corecțiile corespunzătoare în plus sau în minus asupra costurilor de producție prin veniturile aferente (cont 711).

De asemenea, s-a constatat că potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 1) alin.1) și art.2 alin.2), societatea avea obligația de a conduce contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și de gestiune adaptată specificului activității, astfel încât să se asigure înregistrarea cronologică și sistematică a datelor.

În același sens trebuia avut în vedere înregistrarea producției, lucrărilor în curs de execuție, la cost de producție pentru fiecare perioadă, în conformitate cu prevederile art.6 alin.1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la art.12, art.13, art.17 alin.1) și alin.2), art.19 alin.1) din același act normativ se stabilesc regulile de bază privind evidența contabilă a immobilizărilor, stocurilor, veniturilor și cheltuielilor precum și a modului de stabilire a rezultatului.

La reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate trebuia avut în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă.

În situația prezentată, conturile adecvate stabilite prin Cap.7 „Funcționarea conturilor” din Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene, aprobată prin OMFP nr.1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, care trebuiau utilizate cu consecvență pentru reflectarea stocurilor de produse și producție în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existentă la sfârșitul perioadei sunt:

-contul 332 „Lucrări și produse în curs de execuție”, cu ajutorul căruia se ține evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei la cost de producție;

-contul 711 „Variația stocurilor” cu ajutorul căruia se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acesteia.

Potrivit precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin OMFP nr.1826/2003, cu modificările și completările ulterioare, contabilitatea trebuia să asigure în principal înregistrarea operațiunilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe faze de producție.

Recunoașterea și evaluarea inițială a bunurilor, lucrărilor și serviciilor în contabilitatea financiară, se efectuează la cost de achiziție sau cost de producție, după caz, avându-se în vedere prevederile privind calculația costurilor potrivit cărora se reține ca structura costurilor de producție sau de prelucrare a stocurilor, precum și al immobilizărilor corporale cuprinde o serie de elemente ale cheltuielilor directe aferente producției, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricarea acestora, așa cum este prevăzut la pct.2.2 - Structura costurilor din Ordinul nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Având în vedere prevederile cuprinse în Cap.2, Secțiunea 7 – Reguli de evaluare, din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct. 53 alin.1) lit.b) , pct.55 alin.1), alin.2) și alin.3), pct.64 alin.1), pct.127 alin.2), pct.130 alin.1), pct.132, pct.211, pct.212 alin.1 lit.b) coroborat cu prevederile pct.1 și pct.2 din Ordinul nr.1826/2003 Anexa 1 Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2006, luând în considerare corecția cheltuielilor de producție (cont contabil 711) astfel încât acestea să acopere cel puțin nivelul cheltuielilor angajate pentru fiecare lucrare (beneficiar), în funcție de stadiul și volumul acestor lucrări, în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările legale aplicabile, conform valorilor evidențiate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

La recalcularea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile legale reglementate de prevederile art.17, art.19 alin.1) și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

S-a avut în vedere utilizarea contului 711 „Variația stocurilor” prin înregistrarea costului de producție al lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (cont 331, 332) pentru fiecare perioadă fiscală, precum și reluarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul următoarei perioade fiscale, astfel:

Urmare a recalculării impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2006 o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Pentru neachitarea în termenul legal a diferenței de impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin aplicarea aceluiași mod de calcul:

- pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.
- pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit, luând în considerare corecția cheltuielilor de producție (cont 711, 722), în funcție de stadiul și volumul acestor lucrări, astfel încât acestea să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare (beneficiar), în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, conform valorilor evidențiate în anexele nr.3 (711), respectiv nr.5 (722).

Pentru perioada mai-noiembrie 2009, organele de inspecție fiscală au identificat în evidența financiar-contabilă a societății înregistrarea unor facturi în care au fost consemnate operațiuni de închiriere de utilaje și lucrări de construcții la o valoare totală de .X. lei din care baza impozabilă în valoare de .X. lei și TVA în valoare de .X. lei, facturate de către SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Având în vedere cele precizate la capitolul privind TVA din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, și reluate și la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele și datele prezentat nu asigură realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate între aceste societăți comerciale, în contextul analizei fiscale, fapt pentru care nu au recunoscut în rândul cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, s-a constatat că răspunsurile formulate de agentul economic, cu documentele prezentate pentru aceste aspecte de către reprezentantul legal al societății nu pot justifica natura acestor operațiuni, întrucât înscrisurile la care se face referire nu conțin elemente relevante care să asigure calitatea de document justificativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate proba efectuarea în fapt a acestor servicii, astfel că acestea nu au fost recunoscute în rândul cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

În această situație, în conformitate cu art.11 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.6 , art.7 alin.1) și art.15 alin.1) și alin.2), art.23 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la restabilirea

impozitului pe profit aferent anului 2009, neluând în considerare tranzacțiile înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL.

La recalcularea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile legale reglementate de prevederile art.17, art.19 alin.1) și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

S-a avut în vedere utilizarea contului 711 „Variația stocurilor” prin înregistrarea costului de producție al lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (cont 331, 332) pentru fiecare perioadă fiscală, precum și reluarea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul următoarei perioade fiscale.

Urmare a recalculării impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2009 o diferență de impozit pe profit în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, pe perioada verificată, un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**.

Pentru neachitarea în termenul legal a diferenței de impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Se reține faptul că, sesizând eroarea materială din cuprinsul Deciziei de impunere nr..X./2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. au întocmit Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr..X./2011 iar prin adresa nr..X./2011 Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. a transmis SC .X. SRL :

-Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010 (corectat în data de 12.01.2011);

-Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2010 (corectată în data de 12.01.2011);

-Procesul verbal nr..X./2010 (corectat în data de 12.01.2011).

Actele administrative mai sus menționate au fost comunicate SC .X. SRL la data de 21.01.2011, conform confirmării de primire anexate la dosarul cauzei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele

existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Referitor la argumentul societății potrivit căruia decizia de impunere este lipsită de “temei legal real” și “nu poate produce efecte juridice” întrucât a fost emisă în baza “unor prevederi legale inexistente la data la care s-au efectuat operațiunile”, organele de inspecție fiscală prezentând la pagina 4 din Decizia de impunere nr..X./2010 prevederile art.134 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu un alt conținut decât cel aplicabil în perioada mai 2009- decembrie 2009, când au fost efectuate operațiunile economice, fiind astfel încălcate prevederile art.43 litera f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor prevederile art.43 alin.(2) litera f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

f) temeiul de drept”

astfel că decizia de impunere ca act administrativ fiscal trebuie să cuprindă informații privind temeiul de drept.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că prin Decizia de impunere nr..X./2010 au fost înscrise ca “*Temei de drept*” prevederile art.134 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu următorul conținut:

“Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

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

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

prevederile 134¹ alin.(1), în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

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

precum și prevederile art.11 alin.(1) și prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au constatat că SC .X. SRL nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL în temeiul art.134 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

“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.

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

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art.134² alin.(1), art.11 alin.(1) și art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că sesizând eroarea materială din cuprinsul Deciziei de impunere nr..X./2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. au întocmit Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr..X./2011 iar prin adresa nr..X./2011, primită de SC .X. SRL în data de 21.01.2011, conform confirmării de primire anexată la dosarul cauzei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a comunicat societății un exemplar din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011, Decizia de impunere nr..X./2010 și Procesul verbal nr..X./2010, având în vedere că actele încheiate cuprind corecții referitoare la :

-„ în Decizia de impunere nr..X./2010 la pct.2.1.3 « Temei de drept » expus în abordarea taxei pe valoarea adăugată pag.4, textul

art.134 a fost preluat neactualizat, potrivit perioadei în care au fost prezentate deficiențele.[...]

De asemenea, facem precizarea că aceste erori nu privesc fondul actelor încheiate.

Corecțiile au fost efectuate în conformitate cu prevederile art.48 din Codul de procedură fiscală aprobat prin OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.47.1 și pct.47.4 din HG nr.1050/2004 privind Normele de aplicare a OG 92/2003, [...]“.

Or, din analiza temeiurilor de drept mai sus menționate, se reține că prevederile art.134 alin.(1) sunt aceleași atât în forma invocată de organul de inspecție fiscală în cuprinsul Deciziei de impunere nr..X./2010 cât și cele aplicabile la data efectuării operațiunilor, prevederile art.134 alin.(2) se referă la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată iar prevederile art.134 alin.(3) se regăsesc în prevederile 134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care au fost invocate în cuprinsul Deciziei de impunere nr..X./2010, corectată.

Prin urmare, se reține faptul că substanța prevederilor legale a fost păstrată, fapt pentru care nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia decizia de impunere este lipsită de “temei legal real”.

De asemenea, acest argument nu poate fi reținut, având în vedere faptul că, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, având în vedere pe lângă prevederile art.134, prevederile art.134¹ alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1) și art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), precum și prevederile art. 145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor .

Mai mult, organele de inspecție fiscală au îndreptat eroarea materială din cuprinsul deciziei de impunere nr..X./2010.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia decizia de impunere nu poate produce efecte juridice.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia contestă “ modul abuziv și ilegal în care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății noastre taxa pe valoarea adăugată de plată suplimentară, în sumă de .X. lei, ca urmare a faptului că *echipa de inspecție fiscală a încălcat flagrant normele de procedură fiscală și a depășit competențele ce-i revin potrivit art.94 din OG nr.92 din 24 decembrie 2003, republicată* “

acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ 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.

iar potrivit art. 7 alin.(2) din același act normativ:

“(2) 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.”

Mai mult, potrivit cap.3 “Administrarea și aprecierea probelor” art.49 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură, fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 49

Mijloace de probă

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

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*
- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

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

Iar potrivit art.52 Obligația de a furniza informații

„ (1) 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.”

Or, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele fiscale pentru determinarea corectă a stării fiscale au administrat mijloacele de probă furnizate de societate, și au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare

în cauză, consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010, făcând aplicațiunea prevederilor legale mai sus menționate.

B Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL reprezentând subînchiriere/închiriere utilaje, respectiv lucrări de construcții în condițiile în care societatea nu justifică faptul că serviciile au fost efectiv prestate .

În fapt, în perioada mai 2009 – noiembrie 2009 SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL reprezentând subînchiriere/închiriere utilaje, respectiv lucrări de construcții.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că din documentele prezentate de societate nu rezultă că serviciile menționate în acestea au fost efectiv prestate, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL și SC .X. SRL, stabilind-o de plată și au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art. 125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„ (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

30. taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2) - (4);”

Potrivit acestor prevederi legale, achiziția reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri iar taxa de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2) - (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data emiterii facturilor analizate, stipulează:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Totodată, potrivit art. 134 alin.(1) din același act normativ:

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

potrivit art. 134¹ :

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

iar potrivit art. 134² alin.(1) :

„ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, potrivit prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data emiterii facturilor:

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

a) operațiuni taxabile;

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează că:

“ *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);”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5).

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un serviciu/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu - care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui serviciu trebuie să facă dovada achiziționării acestuia în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciului în beneficiul său, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010, se reține că, urmare analizării documentelor prezentate de societate, respectiv contractele încheiate cu SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, facturile emise de societățile mai sus menționate, tabele centralizatoare cu pontajul utilajelor, rapoarte de lucru utilaj/ bonuri de lucru utilaj/ foi de pontaj întocmite de societățile mai sus menționate, situații de lucrări construcții întocmite de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL:

-între SC .X. SRL în calitate de locatar/ chiriaș și SC .X. SRL în calitate de locator a fost încheiat contractul de subînchiriere utilaje

fn/.X./2009 prin care SC .X. SRL se obliga să pună la dispoziția locatarului SC .X. SRL .X. o serie de utilaje de construcții, pentru construirea fabricii .X. (.X.) Romania, stabilindu-se tarife atât în condiții normale de lucru cât și în condiții de noapte;

- potrivit fiecărui tabel cu pontaje, aferent fiecărei perioade pentru care se facturează, a rezultat stabilirea tarifului facturat în baza unor ore de funcționare, fără să existe o mențiune expresă cu privire la personalul utilizat în exploatarea acestora.

- „rapoartele de lucru” întocmite de SC .X. SRL nu au nominalizate în mod expres pontajele de lucru pentru fiecare persoană în parte, calificarea acestora.

-în susținerea facturilor de prestări servicii închiriere utilaje, societatea a prezentat „rapoarte de lucru” cu denumirea utilajului, precum și cu o situație privind data și orele lucrate, înscrisuri semnate sub responsabilitatea unui „șef de lucru” fără nominalizarea acestuia.

-documentele prezentate nu au nominalizate persoanele care au deservit aceste utilaje.

-SC .X. SRL nu mai funcționează la sediul declarat, SC .X. SRL a raportat la valori apropiate valorilor facturate către SC .X. SRL facturi pe relația cu SC .X. SRL, societate care nu a declarat nicio tranzacție de la înființare.

-SC .X. SRL nu a depus bilanț contabil aferent anului 2009 iar pentru anii fiscali 2007 și 2008 societatea nu a deținut salariați, potrivit bazei de date gestionată de Oficiul Național a Registrului Comerțului, respectiv de Ministerul Finanțelor Publice.

b) În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL:

-între SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost încheiate două contracte privind construirea fabricii .X., respectiv contractul de prestări servicii/execuție lucrări construcții nr..X./2009 și contractul de locațiune nr..X./2009;

-din contractul de locațiune nr..X./2009, a rezultat că locatorul, SC .X. SRL, se obliga să pună la dispoziția locatarului, SC .X. SRL .X., a serie de utilaje de construcții, stabilindu-se tarife atât în condiții normale de lucru cât și în condiții de noapte;

-din contractul de prestări servicii/execuție lucrări construcții nr..X./2009 a rezultat că SC .X. SRL se obliga să execute în favoarea SC .X. SRL lucrări de construcții montaj privind construcția fabricii .X..

- potrivit fiecărui tabel cu pontaje, aferent fiecărei perioade pentru care se facturează, rezultă stabilirea tarifului facturat în baza unor ore de funcționare, fără să existe o mențiune expresă cu privire la personalul utilizat în exploatarea acestora.

- „rapoartele de lucru” întocmite de SC .X. SRL nu au nominalizate în mod expres pontajele de lucru pentru fiecare persoană în parte, calificarea acestora.

-în susținerea facturilor de prestări servicii închiriere utilaje, societatea a prezentat „Bonuri de lucru” cu denumirea utilajului, precum și cu o situație privind data și orele lucrate, înscrisuri semnate sub responsabilitatea unui „șef de lucru” fără nominalizarea acestuia.

-documentele prezentate nu au nominalizate persoanele care au deservit aceste utilaje.

- având în vedere întregul context analizat, faptul că în situațiile de lucrări transmise de către SC .X. SRL către SC .X. SRL se identifică câteva elemente care sunt comune ca denumire cu serviciile nominalizate în contractul și situațiile de lucrări cu SC .X. SRL nu a putut fi reținut ca relevant.

-SC .X. SRL, nu a declarat nicio tranzacție de la înființare și nu a depus bilanț contabil aferent anului 2009.

c) În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL

-între SC .X. SRL și SC .X. SRL a fost încheiat contractul nr..X./2009 având ca obiect „închiriere utilaje” conform anexei nr.1 la contract în care se stipulează tipul utilajelor, prețul unitar/oră, fără a se aduce mențiuni referitoare la preț unitar pentru ore de noapte.

-în baza contractului menționat anterior, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL facturi în care au fost consemnate închiriere de utilaje în care au fost înscrise tarife stabilite atât pentru condiții normale de lucru cât și pentru condiții de noapte,

-potrivit fiecărui tabel cu pontaje, aferent fiecărei perioade pentru care se facturează, rezultă stabilirea tarifului facturat în baza unor ore de funcționare, fără să existe o mențiune expresă cu privire la personalul utilizat în exploatarea acestora.

-organele de inspecție fiscală nu au identificat înscrisuri cu privire la deplasarea utilajelor în șantierul de lucru în .X. și nici convaloarea decontării acestora.

- înscrisurile cu titulatura „foi de pontaj” întocmite de SC .X. SRL nu au nominalizate în mod expres pontajele de lucru pentru fiecare persoană în parte, calificarea acestora.

-în susținerea facturilor de prestări servicii închiriere utilaje, societatea a prezentat „foi de pontaj” cu denumirea utilajului, precum și cu o situație privind data și orele lucrate, înscrisuri semnate sub responsabilitatea unui „șef de lucru” fără nominalizarea acestuia.

-documentele prezentate nu au nominalizate persoanele care au deservit aceste utilaje.

-SC .X. SRL a raportat la valori apropiate valorilor facturate către SC .X. SRL facturi de achiziții pe relația cu SC .X. SRL, societate care nu a declarat nicio tranzacție de la înființare.

-în bilanțul contabil aferent execuției financiare 2009, SC .X. SRL nu raportează active fixe la nivelul utilajelor care fac obiectul contractului încheiat cu SC .X. SRL.

Astfel, în raport de documentele prezentate de societate în timpul inspecției fiscale și având în vedere rezultatele verificărilor încrucișate efectuate la societățile furnizoare, prin care s-au solicitat o serie de date și informații referitoare la existența unor contracte încheiate între părți, deținerea în patrimoniu de către societățile prestatoare a utilajelor de construcții, deplasarea în fapt a utilajelor, deținerea de resurse umane, date cu privire la modul în care societățile furnizoare și-au îndeplinit obligațiile procedurale fiscale referitoare la declararea acestor tranzacții, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile facturate între cele două societăți comerciale nu sunt susținute cu documente care să probeze prestarea în fapt a serviciilor.

Față de constatările organului de inspecție fiscală, prin contestație, societatea susține că *„a achiziționat servicii de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL (contractele de achiziții servicii se regăsesc în anexa nr.1) și a demonstrat realitatea acestor achiziții punând la dispoziția echipei de inspecție fiscală toate documentele justificative prin care a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de cele trei societăți, respectiv:*

- contractele de prestări servicii încheiate cu cele trei societăți;
- situațiile de lucrări întocmite de acestea;
- tabelele de pontaj privind exploatarea fiecărui utilaj închiriat;
- bonuri de lucru;
- foi de pontaj.”

anexând în susținerea cauzei contractele încheiate cu SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, facturile emise de societățile mai sus menționate, tabele centralizatoare cu pontajul utilajelor, rapoarte de lucru utilaj/ bonuri de lucru utilaj/ foi de pontaj întocmite de societățile mai sus menționate, situații de lucrări construcții întocmite de SC .X. SRL, facturi emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL.

Astfel, se reține că între SC .X. SRL și SC .X. SRL a fost încheiat la data de 15.04.2009 un contract de subînchiriere utilaje.

Din analiza contractul de subînchiriere utilaje, se reține că acesta a fost încheiat între SC .X. SRL, în calitate de locatar/chiriaș și SC .X. SRL, în calitate de locator, și are ca obiect (pct. 2 din contract) „ [...]

constituirea unui drept de folosință temporară, prin operațiunea juridică a închirierii de către locator în favoarea locatarului, cu privire la folosința bunului și în schimbul plății unui preț, respectiv chirii.

Bunurile închiriate în baza prezentului contract sunt cele specificate în anexa 1.”

Potrivit pct.3.1 din contract

„Durata prezentului contract a fost negociată și convenită de către părțile contractante pentru o perioada:15.04.2009-15.07.2009”

iar potrivit pct.4.1 din contract

„Părțile contractante au negociat și au convenit, în schimbul transmiterii dreptului de folosință temporară asupra bunului, o chirie în cuantum de : conform anexa 1”.

Astfel, potrivit înscrisului anexat la contract SC .X. SRL, bunurile care fac obiectul contractului sunt „buldoexcavator”, „excavator”, „încărcător frontal”, „compactator”, „Manitou JCB”, „Macara mobilă”, „autogreder”, „autobasculantă IVECO”, „dumper”, „concasor”, „wolla”, „excavator cu picon”, fiind stabilite două tarife, unul fiind prețul unitar (RON)/ORĂ +TVA, iar altul, cuprinzând tarif „schimb noapte” în cazul utilajelor „buldoexcavator”, „excavator”, „încărcător frontal”, „compactator”, „autogreder” și „autobasculantă IVECO” .

Potrivit pct.6.1 din contract,

Locatarul are următoarele drepturi principale:

6.1.1. să folosească și să exploateze bunul închiriat, cu bună credință și diligența unui bun proprietar, exclusiv și conform cu destinația care rezultă din specificațiile bunului închiriat și din contract;”

[...]

Locatarul are următoarele obligații principale:[...]

6.2.2 să plătească chiria și întreținerea la termenele fixate prin contract;

6.2.2 la sfârșitul duratei Contractului să restituie bunul subînchiriat în starea în care l-a primit, fiind considerat că l-a primit în stare bună.”

În baza contractului mai sus menționat, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL facturile nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009 reprezentând, potrivit mențiunilor înscrise în factură, „servicii contract subînchiriere utilaje nr..X./2009”, pentru perioada „15.04-30.04.2009, pentru perioada „01.05-10.05.2009”, , pentru perioada „01.06-15.06.09”, pentru perioada „16.06-30.06”.

În ceea ce privește factura nr..X./2009, aceasta reprezintă potrivit mențiunilor înscrise pe aceasta „servicii contract subînchiriere utilaje nr..X. din .X./2009” iar factura nr..X./2009 reprezintă „servicii contract

subînchiriere utilaje nr..X. din ..X/2009”, contracte care nu a fost depuse la dosarul cauzei.

La facturi au fost anexate:

- tabele centralizatoare cu pontajul utilajelor care cuprind doar informații privind „tip, marca auto”, preț unitar, zile, „total ore”, „valoare fără TVA”

- rapoarte de lucru/utilaj care cuprind doar informații privind „ziua”, „perioada de lucru”, „total ore”, „confirmare șef punct de lucru”, „observații (tip lucrare),

fără referință la personalul utilizat, nominalizarea șefului punct de lucru și fără să cuprinsă vreo informație referitoare la lucrarea în care au fost utilizate utilajele.

Se reține faptul că SC .X. SRL nu a depus documente din care să rezulte că a luat în primire utilajele înscrise în anexa la contract, documente din care să rezulte pentru ce operațiuni/lucrări a folosit și exploatat bunul închiriat, cu ce personal a realizat aceste operațiuni, documente din care să rezulte restituirea bunului închiriat către locator.

De asemenea, se reține că între SC .X. SRL din .X. și SC SC .X. SRL au fost încheiate două contracte, respectiv contractul de locațiune nr..X./2009 și contractul de prestări servicii/execuție lucrări construcții nr..X./2009.

Din analiza contractului de locațiune nr..X./2009 se reține că acesta a fost încheiat între SC .X. SRL din .X., în calitate de locator și SC .X. SRL, în calitate de locatar/chiriaș și are ca obiect (art.2 din contract):

„Transmiterea dreptului de folosință/inchirierea utilajelor prevăzute în anexa I”

Potrivit art.3 Destinația

Utilajele sunt destinate executării lucrărilor de construcții la obiectiv :.X. ”

Potrivit art.5 din contract:

„Contravaloarea prezentului contract este de:465.300 ron+TVA, conform prețuri unitare cuprinse în anexa 1 la contract”, anexă care nu a fost depusă la dosarul cauzei, astfel că nu se poate stabili ce utilaje au fost închiriate.

Totodată, potrivit art.6 din contract

„Obligațiile locatarului

-să achite chiria la termenele stabilite în prezentul contract;

-să folosească utilajul conform destinației stabilite de comun

acord

-să exploateze bunul închiriat ca un bun proprietar, evitând distrugerea, degradarea sau deteriorarea acestuia

-să suporte cheltuielile de întreținere ale autovehiculului,

-să restituie proprietarului bunul închiriat la termenul stabilit pentru încetarea contractului”

potrivit art.7

Obligațiile locatorului :

-să predea utilajul la data de 01.05.2009,

[...]”

Iar potrivit art.10

„Toate cheltuielile pentru transport, ce fac obiectul prezentului contract vor fi suportate de locator. Locatorul este singur și exclusiv răspunzător pentru transportul utilajelor până la luarea în primire de către locatar și de respectarea tuturor prevederilor de specialitate referitoare la transportul de mărfuri.”

Se reține faptul că SC .X. SRL nu a depus documente din care să rezulte ce utilaje au făcut obiectul contractului, documente din care să rezulte că a luat în primire utilaje, documente din care să rezulte pentru ce operațiuni/lucrări a folosit și exploatat bunul închiriat, cu ce personal a realizat aceste operațiuni, documente din care să rezulte restituirea bunului închiriat către locator.

Din analiza contractul de prestări servicii/execuție lucrări construcții nr..X./2009, se reține că acesta a fost încheiat între SC .X. SRL, în calitate de executant și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și are ca obiect, potrivit pct.1 din contract „*execuția:*

-lucrări de pregătire a terenului – conform CAEN 4312

-lucrări de instalații electrice – conform CAENE 4321

-lucrări de instalații sanitare – conform CAEN 4322

-alte lucrări de instalații pentru construcții – conform CAEN

4329

Obiectiv: .X.”

Potrivit pct.2 din contract „Prețul”

„2.1 Prețul lucrărilor: conform Anexa la prezentul contract

2.2. Dacă se vor conveni și alte lucrări care nu sunt legate de prezentul contract, ele se vor supune aceluiași procedeu de formare a prețurilor ca și lucrările din acesta.”

Totodată, la pct.4 din contract, „Condiții de plată”, se precizează:

„4.1. Termenele de contract sunt ferme.

4.2 Executantul este obligat să prezinte în termen de 6 zile de la semnarea prezentului contract, un calendar al lucrărilor în care vor fi specificate pe fiecare lucrare termenele de realizare a acesteia și care, împreună cu prezentarea constituirii garanției de bună execuție conform celor ce urmează va condiționa intrarea în vigoare a contractului. După întocmirea și semnarea acestuia de către ambele părți ale prezentului

contract, calendarul lucrărilor devine parte integrantă din contractul de antrepriză.

Potrivit pct.5.1 din contract, „Documente de execuție”:

„Înainte de începerea lucrărilor executantul se va asigura de:

a) starea zonei, inclusiv posibilități de acces.

b) Starea construcției

c) Starea lucrărilor unor eventuali executanți precedenți.

și va comunica beneficiarului în scris, eventualele sale obiecțiuni. Pretenții ulterioare nu vor fi luate în considerare și nu vor crea nicio obligație în sarcina beneficiarului.

5.2 Odată cu încheierea prezentului contract se confirmă și luarea la cunoștință a condițiilor locale și de asemenea, acordul cu soluția tehnică prevăzută a lucrărilor de executat. Toate documentele precum și opisul lucrărilor puse la dispoziție de către beneficiar sunt de verificat imediat, iar eventualele greșeli și contradicții sunt de clarificat.”

De asemenea, potrivit art.6 din contract:

„6.1 Executantul este obligat să execute lucrările contractate prin/cu personal calificat și de încredere.”

În baza celor două contracte mai sus menționate, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL factura nr..X./2009 reprezentând „servicii contract subînchiriere utilaje perioada mai –iunie”, la care au fost anexate bonuri de lucru care cuprind doar informații referitoare la „data”, „ore lucrate”, „semnatura șef de lucru”, „observații” fără referință la personalul utilizat, nominalizarea șefului punct de lucru și fără să cuprinsă vreo informație referitoare la lucrarea în care au fost utilizate utilajele.

Se reține faptul că SC .X. SRL nu a depus documente din care să rezulte ce utilaje au făcut obiectul contractului, documente din care să rezulte că a luat în primire utilaje, documente din care să rezulte pentru ce operațiuni/lucrări a folosit și exploatat bunul închiriat, cu ce personal a realizat aceste operațiuni, documente din care să rezulte restituirea bunului închiriat către locator.

De asemenea, se reține că SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL factura nr..X./2009 reprezentând „servicii contract nr..X./2009, sit. lucrări .X./2009, 01.06-30.07.2009”, factura nr..X./2009 reprezentând „servicii contract nr..X./2009 perioada iulie-august”, nr..X./2009 și factura nr..X./2009 reprezentând „servicii contract nr..X./2009 sit. lucrări .X./2009”.

La facturi au fost anexate „situația nr.1 iunie-iulie” și un „raport de lucru situația 1”, „situația nr.2 iulie – august” și un „raport de lucru situația 2”, „situația nr.3” și un „raport de lucru situația 3”, situația nr.4.

Situațiile de lucrări anexate reprezintă doar situații pentru decontare și nu reprezintă documente din care să rezulte prestarea serviciilor. Astfel, se reține că societatea nu a depus documente din care să

rezulte executarea lucrărilor înscrise în situații, respectiv, cu titlu exemplificativ: devize de lucrări din care să rezulte cheltuielile cu consumurile de materiale, cheltuielile cu mâna de lucru, cheltuieli aferente consumurilor cu utilajele de construcții, cheltuieli corespunzătoare consumurilor cu transportul, alte cheltuieli directe, procese verbale de recepție calitativă intermediară, proces verbal de terminare a lucrărilor, precum și orice alte documente din care să rezulte executarea lucrărilor înscrise în situații conform prevederilor contractuale.

Se reține că între SC .X. SRL și SC .X. SRL a fost încheiat contractul de locațiune nr..X./2009.

Din analiza contractului de locațiune nr..X./2009, se reține că acesta a fost încheiat între SC .X. SRL în calitate de locator și SC .X. SRL, în calitate de locatar/chiriaș, și are ca obiect, potrivit pct.1 din contract, „închirierea utilajelor conform anexa 1”.

Iar potrivit pct.2 din contract „Prețul contractului”

„Prețurile nu includ TVA”

Potrivit pct.4 din contract

„Obligațiile locatorului

Să pună la dispoziția locatorului utilajul închiriat

Să nu tulbure folosința normală și utila a bunului închiriat.”

Potrivit pct.5 din contract:

„Obligațiile beneficiarului/locatorului

Să plătească chiria datorată la termenul stabilit prin contract

[...]

Să utilizeze bunul conform destinației și nu în alte scopuri.

Să restituie bunul la sfârșitul prezentului contract în starea în care l-a fost predat.

Să suporte contravaloarea transportului utilajului.”

La contract a fost anexat un înscris care cuprinde un tabel ce conține două coloane „nr.crt” și „tip, marca auto” pentru „autobasculantă IVECO 18mc”, „buldozer”, „buldoexcavator”, „excavator”, „încărcător frontal”, „compactor”, „platforma ridicatoare”, „autogreder”, fără să cuprindă rubrica privind tariful.

Potrivit contractului, în calitate de locator, SC .X. SRL avea obligația să închirieze utilaje către SC .X. SRL și să emită facturi reprezentând închiriere utilaje .

Astfel, în raport de prevederile contractuale se reține că în mod eronat SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, aceasta având obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține faptul că în baza contractului mai sus menționat, SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL facturile nr..X./2009 și nr..X./2009, reprezentând potrivit mențiunilor înscrise în facturi „servicii contract .X./2009 închiriere utilaj”.

La facturi au fost anexate foi de pontaj utilaj care cuprind doar informații referitoare la „data”, „ore lucrate”, „semnatura șef de lucru”, „observații” fără referință la personalul utilizat, nominalizarea șefului punct de lucru și fără să cuprinsă vreo informație referitoare la lucrarea în care au fost utilizate utilajele.

Se reține faptul că SC .X. SRL nu a depus documente din care să rezulte că a luat în primire utilajele înscrise în anexa la contract, documente din care să rezulte pentru ce operațiuni/lucrări a folosit și exploatat bunul închiriat, cu ce personal a realizat aceste operațiuni, documente din care să rezulte restituirea bunului închiriat către locator.

Astfel, se reține că documentele prezentate de societate nu sunt de natură să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea și care să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că serviciile înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost prestate.

De asemenea, se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestație societatea precizează că *„a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală și facturile întocmite pentru beneficiarul lucrărilor, respectiv SC .X. SRL însoțite de situațiile de lucrări, devize și rapoarte de lucru, documente prin analiza cărora se poate remarca foarte ușor că toate serviciile achiziționate de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL au fost refacturate beneficiarului (vezi anexa nr.2)”*.

În sensul celor mai sus precizate, contestatara a depus în susținerea cauzei o situație privind corespondența între facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, pe de o parte, și SC .X. SRL, pe de altă parte, facturi emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL, reprezentând conform mențiunilor de pe factură „lucrări conform contract nr..X./X.”, situații de lucrări și extrase de cont privind plata acestor facturi de către SC .X. SRL.

Or, aceste situații nu se pot corela cu operațiunile înscrise în facturile emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL în condițiile în care din documentele prezentate de societate nu rezultă că serviciile înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, mai sus menționate, au fost efectiv prestate.

Simpla prezentare a contractului de prestări servicii, a unor rapoarte care au caracter general și evaziv și a facturii nu este suficientă,

contestatara trebuind să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./2013, la o speță similară, anexată în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010, care au stat la baza impunerii în cauză, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile emise de cele societăți comerciale, și totodată măsura în care au fost aferente/utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societățile în speță.

Or, documentele prezentate de societate nu pot forma convingerea organului de soluționare a contestației că serviciile au fost efectiv prestate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *„prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC .X. SRL potrivit contractelor menționate și de echipa de inspecție fiscală în raportul întocmit este demonstrat și prin faptul că aceste servicii au fost achitate în totalitate de beneficiar, aspect recunoscut de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală la pag.23 [...]”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât atâta timp cât din documentele prezentate de societate nu rezultă că SC .X. SRL a efectuat achiziții de servicii, acestea nu puteau fi utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Ca urmare, nefiind îndeplinită una din condițiile prevăzute lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia, *„părțile contractante SC .X. SRL- în calitate de beneficiar și SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL – în calitate de prestatori nu au considerat necesar a se justifica exploatarea utilajelor decât prin timpul efectiv lucrat, nu și prin nominalizarea persoanelor care au deservit și a calificării acestora, întrucât numărul de persoane care deserveșc utilajele reprezintă un atribut organizatoric al managerilor societății prestatoare, ce ține exclusiv de productivitatea muncii și eficiența cheltuielilor de exploatare”* iar potrivit art.969 din Codul Civil *„Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante”* precum și *„interpunerea unui terț – în cazul nostru echipa de inspecție fiscală, care să impună un alt conținut tehnic și*

informațional documentelor justificative întocmite de prestatori, ignorând totodată pe cel existent, nu are fundament legal și nu poate constitui temei de drept pentru respingerea documentelor respective și, implicit a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor economice în cauză prin invocarea nedemonstrării prestării efective”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu s-au interpus în relația între părțile contractuale, iar potrivit prevederilor legale incidente în cauză societatea avea posibilitatea de a depune orice alte documente pe care le considera relevante în soluționarea cauzei și din care să rezulte achiziția de servicii, documentele prezentate de societate nefiind suficiente pentru a demonstra prestarea serviciilor de către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și pentru a forma convingerea organului de soluționare a contestației că aceste servicii au fost efectiv prestate.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia „dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este un drept garantat operatorului economic prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.145, nefiind condiționat de competența și dispoziția unei echipe de inspecție fiscală, ci numai de îndeplinirea de către operatorul economic a unor prevederi stipulate clar de legiuitor prin art.146 al legii menționate și prin HG nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, unde este stipulată factura ca document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt reglementate numai cerințele de formă, or, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, respectiv nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că beneficiarul sau cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului/prestatorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite

necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, să solicite documente în baza cărora să justifice prestarea serviciilor facturate, dar și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea serviciilor, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, așa cum s-a precizat și în preambulul deciziei, se reține faptul că în cauză se efectuează cercetări care vizează, pe de o parte, realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate de SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. către SC .X. SRL .X. în calitate de executanți ai investiției “Fabrica de .X. și .X.” și, pe de altă parte, realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. către SC .X. SRL .X. precum și a fluxurilor financiare corespondente, dosarul penal aflându-se în faza de urmărire penală, cercetările fiind în curs.

Or, se reține că dispunerea începerii urmăririi penale s-a efectuat ca urmare a stabilirii elementelor care presupun săvârșirea unei infracțiuni, nemaifiind în situația unor simple ipoteze sau afirmații ale unei părți interesate.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și în mod legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere faptul că potrivit celor mai sus menționate organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, faptul că stabilirea în sarcina contestatarului de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, iar prin contestație nu se prezintă argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

C. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit:

Agencia Naționala de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate de SC .X. SRL reprezentând, potrivit mențiunilor înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, servicii subînchiriere/închiriere utilaje și lucrări de construcții montaj, în condițiile în care societatea nu justifică faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

În fapt, așa cum s-a reținut și la lit.B din motivarea prezentei decizii, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă de S.C. .X. S.R.L. în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând, potrivit mențiunilor înscrise în facturi, servicii subînchiriere/închiriere utilaje și lucrări de construcții montaj, întrucât din documentele prezentate de societate nu a rezultat că serviciile au fost efectiv prestate.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anul 2009.

In drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.04.2009, precizează:

„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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că 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.

Art. 21 alin. (1) din actul normativ invocat mai sus, stipulează:

„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.”

iar potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor :

„(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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea au la bază documente justificative.

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând conform mențiunilor înscrise în facturi, servicii subînchiriere/închiriere utilaje și lucrări construcții montaj.

Astfel, în speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

“(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;”

coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, care precizează:

„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.[...]”.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii trebuie îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute legal, respectiv, pe de o parte, 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 iar justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare iar, pe de altă parte contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Așa cum s-a reținut și la lit.B din motivarea prezentei decizii, având în vedere faptul că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că serviciile au fost efectiv prestate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă totală de .X. lei efectuate de contestatară, reprezentând conform mențiunilor înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL servicii închiriere utilaje și lucrări construcții montaj .

Se reține faptul că prin contestație societatea precizează că *“toate cheltuielile cu achizițiile de servicii de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul construirii obiectivului “Fabrica .X.” pentru beneficiarul SC .X. SRL.*

Pentru edificarea acestui obiectiv industrial societatea noastră a achiziționat de la societățile [...] SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL servicii în sumă totală de .X. lei, servicii care au fost cuprinse în facturile întocmite pentru beneficiarul SC .X. SRL, înregistrându-se în urma tranzacțiilor respective venituri în sumă de .X. lei.”

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea cauzei, în condițiile în care așa cum s-a demonstrat și s-a reținut la lit.B din motivarea prezentei decizii, din documentele prezentate de societate nu rezultă că serviciile înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL au fost prestate, nefiind astfel îndeplinită una din condițiile obligatorii prevăzute expres de legiuitor pentru deductibilitatea cheltuielilor.

Prin urmare, se reține că nu au fost respectate prevederile art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel că, în mod legal, în temeiul art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 ca urmare a constatării faptului că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă de S.C. .X. S.R.L. în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând, potrivit mențiunilor înscrise în facturi, servicii subînchiriere/închiriere utilaje și lucrări de construcții montaj, întrucât din documentele prezentate de societate nu a rezultat că serviciile au fost efectiv prestate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anul 2009.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *“încadrarea acestor cheltuieli drept cheltuieli nedeductibile a fost făcută de echipa de inspecție fiscală fără indicarea temeiului de drept al nedeductibilității cheltuielilor și fără demonstrarea nedeductibilității acestora”* acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că în Decizia de impunere nr..X./2010, organele de inspecție fiscale au invocat ca și temei de drept prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Titlul II „Impozitul pe profit”, Capitolul II „Calculul profitului impozabil” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, iar potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2010, organele de inspecție fiscală pentru determinarea corectă a stării fiscale, au administrat mijloacele de probă furnizate de societate și au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin relevanța stărilor de fapt fiscale, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, facând aplicațiunea prevederilor legale mai sus menționate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *“decizia de impunere nr..X./2010 a fost emisă fără indicarea unui temei de drept real, corect, [...]”*, respectiv că *“actul administrativ respectiv încalcă condițiile impuse de legiuitor prin art.43 lit.f) din Codul de procedură Fiscală, fapt pentru care nu poate produce efecte juridice [...]”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că Decizia de impunere nr..X./2010 cuprinde, așa cum s-a reținut mai sus, informații privind temeiul de drept, fiind respectate prevederile art.43 lit.f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, așa cum s-a precizat și în preambulul deciziei, se reține faptul că în cauză se efectuează cercetări care vizează, pe de o parte, realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate de SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. către SC .X. SRL .X. în calitate de executanți ai investiției “Fabrica de .X. si .X.” și, pe de altă parte, realitatea și legalitatea operațiunilor economice facturate de SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. către SC .X. SRL .X. precum și a fluxurilor financiare corespondente, dosarul penal aflându-se în faza de urmărire penală, cercetările fiind în curs.

Or, se reține că dispunerea începerii urmăririi penale s-a efectuat ca urmare a stabilirii elementelor care presupun săvârșirea unei infracțiuni, nemaifiind în situația unor simple ipoteze sau afirmații ale unei părți interesate.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile înscrise în facturile emise de de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Referitor la obligația societății constând în recalcularea rezultatului contabil și fiscal al fiecărei perioade, prin efectuarea de corecții în plus sau în minus asupra costurilor de producție prin conturile 711” Variația stocurilor” și 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”, în condițiile în care în evidența contabilă veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție (cont 711, cont 722) nu reflectă corespunzător corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare în parte, în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile, se rețin următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL conduce contabilitatea de gestiune pentru fiecare lucrare de construcții (beneficiar).

Totodată, urmare analizării modului de organizare și conducere a contabilității de gestiune privind repartizarea cheltuielilor angajate pe fiecare lucrare (beneficiar) pentru lucrările în curs de execuție, precum și pentru investițiile realizate în regie proprie, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în

curs de execuție (cont 711, cont 722) nu reflectă corespunzător corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare în parte, în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Având în vedere cele constatate, precum și prevederile art. 1) alin.1), art.2 alin.1 și art.6 alin.1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.12, art.13, art.17 alin.1) și alin.2), art.19 alin.1) din același act normativ, Cap.2, Secțiunea 7 – Reguli de evaluare, din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct. 53 alin.1) lit.b) , pct.55 alin.1), alin.2) și alin.3), pct.64 alin.1), pct.95 alin.(1), pct.127 alin.2), pct.130 alin.1), pct.132, pct.211, pct.212 alin.1 lit.b) coroborat cu prevederile pct.1, pct.2 și pct.2.2 din OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anilor 2006, 2007, 2008 și 2009 , luând în considerare corecția cheltuielilor de producție (cont contabil 711,722), în funcție de stadiul și volumul acestor lucrări, astfel încât acestea să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare (beneficiar), în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, conform valorilor evidențiate în anexele nr.3, respectiv nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, precizează:

„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.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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.

Art. 21 alin. (1) din actul normativ invocat mai sus, stipulează:

„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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative.

Totodată, potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”

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

Potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare în perioada 01.01.2006 -31.12.2009, pct.91, se reține faptul că:

“În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție.”

iar potrivit pct.95 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

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

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

Totodată, potrivit pct.212 alin.(1) lit.b), alin.(2) și alin.(3) din ordinul mai sus menționat:

“ 212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

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

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

(3) Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor)."

iar potrivit art.215 alin.(2) din același act normativ:

" (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."

Potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare în perioada 01.01.2006 -31.12.2009 privind „Contul 711 "Variația stocurilor":

„Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acesteia.

În creditul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (331, 332);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);

[...]

În debitul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

- reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (331, 332);

[...]."

Potrivit acestor prevederi legale, cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acesteia, în creditul contului 711 "Variația stocurilor" înregistrându-se la sfârșitul perioadei **costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de**

execuție (331, 332) iar în debitul contului 711 "Variația stocurilor" înregistrându-se reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (331, 332).

Potrivit aceluiași prevederi legale, cu ajutorul contului 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" se tine evidența veniturilor din producția de imobilizări corporale.

„În creditul contului 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" se înregistrează:

- *costul de producție al amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu (211, 231);*

- ***costul de producție al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum și al investițiilor efectuate la cele existente (231).***

Astfel, în creditul contului 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale” se înregistrează costul de producție al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum și al investițiilor efectuate la cele existente.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că, SC .X. SRL conduce contabilitate de gestiune pentru fiecare lucrare de construcții (beneficiar).

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, în baza evidențelor societății, în timpul inspecției fiscale, au fost întocmite situații detaliate privind repartizarea cheltuielilor angajate de societate pe fiecare beneficiar pentru lucrările și serviciile în curs de execuție, precum și o situație privind reflectarea în contabilitate a costului de producție a imobilizărilor corporale, în curs de execuție, efectuate în regie proprie neterminate.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, modul în care au fost culese datele pentru fiecare lucrare (beneficiar) pentru toată perioada verificată a fost prezentat în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală iar modul în care au fost culese datele pentru fiecare investiție realizată în regie proprie pentru toată perioada verificată fiind prezentat în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, se reține faptul că, în baza documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție (cont 711, cont 722) nu reflectă corespunzător corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare

în parte, în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile iar valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate, respectiv costul de producție al investiției efectuată pe cont propriu nu a fost prezentat corespunzător în fiecare perioadă, denaturând astfel rezultatul activității.

Totodată, se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin Notificarea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. –Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./2010 și în .X. al agentului economic sub nr.nr..X./2010, organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind justificarea acestei situații, exemplificând câteva lucrări cuprinse în anexa nr.1 la Notificare, astfel: .X. , Casa .X. , .X., .X. , .X., .X. , .X. , .X. , .X. , .X. .

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. –Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./2010, societatea a comunicat:

„Ca răspuns la punctul 5 din notificare, referitor la contabilitatea de gestiune privind repartizarea cheltuielilor aferente lucrărilor neterminate precizăm următoarele:

-pentru lucrarea .X. , din confruntările departamentului de contabilitate cu departamentul tehnic din acea perioadă, rezultă că situațiile de lucrări care au stat la baza facturării, înglobau cheltuielile aferente perioadei în care s-au constituit veniturile. Din trimestrul IV 2007 conform unor neînțelegeri între departamentele tehnice am primit refuzul de avizare a situației de lucrări și implicit de emitere a facturii. La acel moment nu existau premisele ca aceste cheltuieli să poată fi facturate, respectiv achitate de către beneficiar și le-am considerat ca fiind pierdere;

-pentru lucrarea Casa .X. cheltuielile aferente perioadei 2007-2008 reprezintă intervenții în perioada de garanție iar cele din 2009 inclusiv reprezintă lucrări executate parțial care se regăsesc în lucrări neterminate;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate în perioadele respective au fost facturate conform legii. Începând cu trimestrul III 2009, cheltuielile efectuate se regăsesc în lucrări nefinite;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate se regăsesc în situațiile de lucrări și implicit în facturile emise în perioada respectivă;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate au fost facturate în perioada respectivă conform situațiilor de lucrări;

-pentru lucrarea .X. cheltuielile efectuate pentru perioadele respective se regăsesc în situațiile de lucrări și implicit în facturi emise pentru aceeași perioadă;

-lucrarea .X. este un proiect nefinalizat, datorită faptului că beneficiarul nu a mai dispus de resurse pentru susținere, solicitându-ne înțelegere pentru că încercă atragerea de fonduri pentru finalizarea acestui proiect. În concluzie, cheltuielile efectuate rămând în lucrări nefinalizate;

-lucrarea .X. –pe această lucrare au fost evidențiate în mod eronat cheltuieli care sunt aferente proiectului .X. (a fost selectat eronat codul partenerului în softul de contabilitate);

-lucrarea .X. s-a derulat și s-a decontat conform contractelor, în conformitate cu legea contabilității;

-lucrarea .X. : cheltuielile efectuate pentru perioadele respective se regăsesc în situațiile de lucrări și implicit în facturi emise pentru aceeași perioadă;

-.X.: lucrările finalizate au fost facturate în aceeași perioadă pentru care s-au generat cheltuieli, iar cele nefinalizate se regăsesc în contul 711;

-.X. : cheltuielile efectuate reprezintă intervenții în perioada garanție”.

Având în vedere răspunsul societății, se reține faptul că organele de inspecție fiscală, reluând analiza modului de reflectare în contabilitatea financiară a corecției cheltuielilor de producție la nivelul costurilor angajate pe fiecare lucrare (beneficiar), au constatat că nu în toate situațiile societatea a procedat la înregistrarea corespunzătoare a veniturilor din variația stocurilor, efectuând astfel următoarele operațiuni:

-au identificat și eliminat cheltuielile înregistrate de agentul economic, efectuate în perioada de garanție;

-au identificat lucrările finalizate în perioada anterioară celei verificate, și acestea fiind eliminate;

-au identificat lucrările noi angajate în perioada verificată, costurile fiecărei lucrări (beneficiar) în raport cu veniturile înregistrate prin corecția acestora utilizându-se contul 711 „Variația stocurilor”;

-au stabilit pentru fiecare lucrare (beneficiar) , în funcție de facturile emise și situațiile de lucrări întocmite, perioada la care societatea decontează părți din lucrările executate; de asemenea, au identificat datele de finalizare a lucrărilor executate și pentru care societatea a decontat (închis) întreaga lucrare,

întocmind anexa nr.3 intitulată „Centralizator cheltuieli neacoperite” pentru lucrarile „.X.”, „.X.”, „.X.”, „Casa .X. ”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.”, „.X.” și „.X.”, la care se află anexate documente cumulative pe fiecare lucrare mai sus menționată , în care se găsesc informații privind costul total înregistrat de societate,

venitul total (cont 704) înregistrate de societate pe trimestre și anual, veniturile înregistrate de societate în contul 711, Pierdere/Profit, precum și anexa nr.5 „Situatie investiții în regie proprie”.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, cât și din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea nu a respectat prevederile legale în materie, respectiv nu a efectuat corecția cheltuielilor de producție (cont contabil 711, 722) în funcție de stadiul și volumul acestor lucrări, astfel încât acestea să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare(beneficiar) în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat cu reglementările contabile aplicabile, conform valorilor evidențiate în anexele nr.3 și nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „*echipa de inspecție fiscală s-a rezumat la a descrie procedura urmată pentru a stabili modul de reflectare de către societatea noastră a costurilor totale aferente producției neterminate în evidența contabilă, fără a demonstra însă cum a determinat cuantumul total al cheltuielilor de producție pentru fiecare lucrare executată în favoarea unui beneficiar, dar și a separat cheltuielile directe de cele indirecte , dacă și cum a separat valoarea cheltuielile aferente lucrărilor finalizate în trimestru de cheltuielile aferente lucrărilor nou începute pentru același beneficiar și, mai ales, fără a demonstra faptul că societatea noastră nu a reflectat costurile de producție în totalul veniturilor realizate*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au întocmit situații centralizatoare a costurilor de producție pentru întreaga perioadă supusă verificării având la bază datele și documentele de evidență financiar-contabilă prezentate de societate în timpul inspecției fiscale pentru fiecare lucrare de construcții (beneficiar). Mai mult, având în vedere faptul că urmare întocmirii acestor situații, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./2010 au notificat societatea cu privire la faptul că în urma analizării și conducerii contabilității de gestiune privind repartizarea cheltuielilor angajate pe fiecare (beneficiar) pentru lucrările în curs de execuție, s-a constatat că veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție nu reflectă corespunzător corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pe fiecare lucrare în parte.

În ceea ce privește argumentul societății că „*în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală în mod cu totul arbitrar veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție nu reflectă în mod corespunzător în contabilitatea financiară corecția*

cheltuielilor de productie fără a aduce nicio proba materială în sprijinul acestei afirmații abuzive, echipa de inspecție fiscală a creat o baza de impunere falsă pentru a putea stabili astfel de obligații suplimentare”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și documentele existente la dosarul cauzei, respectiv balanțe de verificare, situațiile centralizatoare ale costurilor de producție întomite pentru întreaga perioadă verificată în baza evidențelor societății, documentele privind deficiențele constatate pe fiecare lucrare în parte analizată, anexa nr.3 reprezentând centralizator cheltuieli neacoperite, anexa nr.5, situație investiție regie proprie.

În ceea ce privește argumentul societății, potrivit căruia „deși, în actul administrativ contestat, echipa de inspecție fiscală a descris ca și parcursă o procedură de stabilire a costurilor aferente producției și a veniturilor obținute din producția realizată, procedura care ar fi trebuit să conducă la starea de fapt reală, în realitate starea de fapt determinată este complet eronată, deoarece:

-nu s-au luat în considerare toate informațiile cuprinse în documentele puse la dispoziție de societatea noastră cu privire la costurile aferente producției, pentru a separa costurile aferente lucrărilor efectuate în perioada de garanție la obiectivele finalizate și predate beneficiarilor, de costurile aferente lucrărilor în curs de execuție,

-au cumulat costurile aferente producției per total beneficiar și nu pentru fiecare lucrare neterminată (a se vedea costurile înscrise în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală; nici în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010, inclusiv anexele sale, nici în Decizia de impunere nr..X./2010, echipa de inspecție fiscală nu prezintă în susținerea afirmațiilor sale o analiză sau o situație centralizatoare cu privire la ce cheltuieli anume a luat în calcul pentru fiecare lucrare în parte, cu indicarea celor înregistrate suplimentar și a motivului de fapt și a temeiului de drept în baza cărora a procedat astfel; echipa de inspecție fiscală s-a rezumat la a prezenta în anexa 3 pentru fiecare beneficiar un cost total pe fiecare trimestru, fără a prezenta și modul cum l-a determinat, cheltuielile incluse, cele excluse, etc.

-au consemnat în mod ireal faptul că s-au identificat și eliminat cheltuielile înregistrate de ag.ec, efectuate în perioada de garanție, întrucât nici din Decizia de impunere și nici din raportul de inspecție fiscală nu rezultă care au fost cheltuielile efectuate în perioada de garanție pe care le-au identificat și eliminat;

-au consemnat în mod ireal faptul că s-au identificat datele de finalizare a lucrărilor executate întrucât nici în decizia de impunere nici în

raportul de inspecție fiscală cu anexele sale nu au menționat care lucrări finalizate au fost avute în vedere și ce costuri de producție au eliminat

-au luat în calculul costului de producție suma totală a cheltuielilor indirecte repartizate de societatea noastră pe beneficiari fără a atribui fiecărei lucrări neterminate cota aferentă în proporție rezonabilă, funcție de perioada de producție respectivă,”

acesta nu poate fi reținut, având în vedere că SC .X. SRL nu a anexat în susținerea contestației documente care să justifice cele mai sus precizate și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici nu a prezentat alt mod de calcul.

Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală la stabilirea situației de fapt fiscale, au avut în vedere precizările societății din cuprinsul adresei înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice –Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X./2010.

Astfel, spre exemplificare, în ceea ce privește cheltuielile înregistrate de societate, efectuate în perioada de garanție, organele de inspecție fiscală, în baza răspunsului societății, prin care aceasta a precizat că *„pentru lucrarea Casa .X. cheltuielile aferente perioadei 2007-2008 reprezintă intervenții în perioada de garanție iar cele din 2009 inclusiv reprezintă lucrări executate parțial care se regăsesc în lucrări neterminate”*, au consemnat atât în cuprinsul raportului de inspecție fiscală cât și în anexa nr.3 doar cheltuielile înregistrate de societate în anul 2009, reprezentând potrivit celor menționate de societate *lucrări executate parțial care se regăsesc în lucrări neterminate* și pentru care societatea avea obligația evidențierii acestora în contul *„Lucrări și servicii în curs de execuție”* a prestațiilor de servicii nefacturate până la sfârșitul perioadei pe seama veniturilor din producția stocată.

De asemenea, potrivit situațiilor centralizatoare a costurilor de producție întocmite pentru perioada supusă verificării, depuse la dosarul cauzei, rezultă că au fost avute în vedere cheltuielile indirecte astfel cum au fost repartizate de către societate, pe fiecare beneficiar și pe fiecare lucrare în parte, în baza situațiilor desprinse din contabilitatea de gestiune, întocmite periodic de către societate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *„organele de inspecție fiscală s-au rezumat la a prezenta în anexa trei la Raportul de inspecție fiscală (anexa nr.7) anumite sume pentru care nu au demonstrat în niciun fel modul în care le-au determinat și temeiul în baza căruia le-au interpretat drept cheltuieli de producție ce nu ar fi evidențiate în contabilitate în cuantumul producției neterminate”*, acesta nu poate fi reținut

având în vedere faptul că potrivit situației centralizatoare a costurilor de producție anexate la dosarul contestației, costul total este preluat din evidențele societății, cheltuielile indirecte fiind calculate de societate iar venitul a fost preluat din contul .X..

În acest sens se reține:

-din situația centralizatoare a costurilor de producție aferentă trimestrului II 2006, în cazul SC .X. SRL organele de inspecție fiscală au preluat costul total din evidențele societății, fiind constituit din sumele înscrise de societate în conturile de cheltuieli .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., avându-se în vedere faptul că nu au fost repartizate de societate cheltuieli indirecte iar venitul a fost preluat din contul .X..

- din situația centralizatoare a costurilor de producție aferentă trimestrul III 2006, în cazul SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au preluat costul total din evidențele societății, fiind constituit din sumele înscrise de societate în conturile de cheltuieli .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., avându-se în vedere faptul că nu au fost repartizate cheltuieli indirecte iar în contul .X. nu se identifica valoarea facturată de societate în aceeași perioadă.

- din situația centralizatoare a costurilor de producție aferente trimestrului III 2009, în cazul SC .X. SRL, se reține că la poziția nr.16 se identifica beneficiarul .X. căruia îi sunt repartizate cheltuieli directe în sumă totală de .X. lei la care se adaugă o cotă de cheltuieli indirecte în sumă de .X. lei.

Din modul cum sunt prezentate în analitic cheltuielile directe, rezultă următoarea componentă .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X.. Potrivit aceleiași situații, la această perioadă au fost facturate lucrări în valoare totală de .X. lei.

Mai mult, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia *„toata construcția deciziei de impunere nr..X./2010 se bazează pe sumele înscrise de echipa de inspecție fiscală în anexa nr.3 Centralizator cheltuieli neacoperite , fără a fi demonstrate prin niciun calcul, fără a se invoca niciun temei legal în baza căruia au fost interpretate drept cheltuieli de producție directe sau indirecte”*, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală ca si temei de drept prevederile art. 1) alin.1), art.2 alin.1 și art.6 alin.1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.12, art.13, art.17 alin.1) și alin.2), art.19 alin.1) din același act normativ, Cap.2, Secțiunea 7 – Reguli de evaluare, din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct. 53 alin.1) lit.b) , pct.55 alin.1), alin.2) și alin.3), pct.64 alin.1), pct.95 alin.(1), pct.127 alin.2), pct.130 alin.1), pct.132,

pct.211, pct.212 alin.1 lit.b) coroborat cu prevederile pct.1, pct.2 și pct.2.2 din OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

În ceea ce privește argumentele societății potrivit cărora *„echipa de inspecție fiscală nu a separat costurile aferente lucrărilor finalizate de costurile aferente lucrărilor în curs de execuție , procedura descrisă în Decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală nevând suport în realitate”*, respectiv *„valorile apărute ulterior întocmirii devizului general, cu lucrări executate în perioada de garanție reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și trebuie evidențiate în contabilitate aferent lucrărilor respective, nu ca și aferente producției neterminate, cum le-a luat în calcul echipa de inspecție fiscală”* acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au efectuat analiza modului de organizare și conducere a contabilității de gestiune privind repartizarea cheltuielilor angajate pe fiecare lucrare (beneficiar) pentru lucrările în curs de execuție și imobilizările corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate, caz în care s-a constatat ca veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție, respectiv valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate, nu au fost prezentate corespunzător în fiecare perioadă, denaturând rezultatul activității, iar societatea nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia *„oprindu-se cu recalcularea rezultatului contabil și fiscal la nivelul anului 2009 și impunerea unor obligații de plată suplimentare, în condițiile în care la 31.12.2009 erau lucrări în curs de execuție pentru care societatea noastră a continuat în anul 2010 evidențierea veniturilor în calculul profitului realizat și pentru care, implicit, s-a plătit impozitul aferent în anul 2010, organele de inspecție fiscală au generat astfel dublarea plăților impozitului pe profit aferent aceleiași lucrări”*, acesta nu poate fi reținut având în vedere faptul că, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea impozitului pe profitului pe profit până la data de 31.12.2009, iar organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal, în raport de prevederile legale incidente în cauză, în funcție de evidențele societății, la corecția veniturilor aferente trimestrului IV 2009, cu valoarea veniturilor privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție care nu

reflectă în totalitate corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor, cu valoarea rezultată ca urmare a reluării lucrărilor și serviciilor pentru care s-a efectuat regularizarea în perioada fiscală precedentă, cu valoarea venitului din producția de imobilizări corporale evidențiată în plus de agentul economic și cu suma cheltuielilor nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia, *desi au recalculat rezultatul contabil si fiscal al exercitiului financiar 2009, echipa de inspecție fiscală invocă drept temei legal exclusiv reglementări contabile abrogate de legiuitor la data respectivă, respectiv prevederile act normativ OD1752/2005*, care a fost abrogat începând cu data de 10.11.2009 prin prevederile art.16 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că potrivit art.15 din OMFP nr. 3055/2009, acest act normativ intră în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului contabil si fiscal al fiecărei perioadei, prin efectuarea de corectii în plus sau în minus asupra costurilor de producție prin conturile 711” Variația stocurilor” si 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”, în condițiile în care în evidența contabilă veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de execuție (cont 711, cont 722) nu reflectă corespunzător corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare în parte, în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere se va respinge contestația formulată de societate ca neintemeiată.

Prin urmare, întrucât în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL deductibilitate fiscală la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile înscrise în facturile emise de de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și, totodată, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului contabil si fiscal al fiecărei perioadei, prin efectuarea de corectii în plus sau în minus asupra costurilor de producție prin conturile 711” Variația stocurilor” si 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”, în condițiile în care în evidența contabilă veniturile privind variația stocurilor de produse și producție în curs de

execuție (cont 711, cont 722) nu reflectă corespunzător corecția cheltuielilor de producție astfel încât să acopere cel puțin nivelul costurilor angajate pentru fiecare lucrare în parte, în așa fel încât în evidențele contabile costul de producție să fie reflectat în conformitate cu reglementările contabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozitul pe profit în sumă **.X. lei**.

Totodată, având în vedere faptul că stabilirea în sarcina contestatarului de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar prin contestație nu se prezintă argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat și accesoriiile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

Față de cele mai sus precizate, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și pct.11 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2010, corectată, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală .X. lei reprezentând :

- **.X. lei** -taxă pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată

- .X. lei -impozit pe profit
- .X. lei -accesorii aferente impozitului pe profit

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

DIRECTOR GENERAL