

**DECIZIA NR. 1950/2018**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L.**  
**din sat S, județul X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov**  
**sub nr. 22553/30.07.2018 și nr. 21410/18.07.2018**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresele nr. 42758/26.07.2018 și nr. 544/13.07.2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22553/30.07.2018 și nr. 21410/18.07.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX1, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/476/1991, având domiciliul fiscal în jud. X, sat S, com. S, str. Gării nr. 3.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 21522/09.07.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.06.2018.

Obiectul contestației îl reprezintă suma totală de **S lei**, stabilită suplimentar de plată prin cele două decizii, compusă din:

- S1 lei impozit pe profit;
- S2 lei TVA;
- S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- S4 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- S5 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S6 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S7 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S7 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S9 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S10 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S11 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- D lei dobânzi;
- P lei penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a semnat pentru primirea plicului conținând Decizia de impunere nr. F-X/18.05.2018 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii Y/20.06.2018, respectiv datele de **30.05.2018 și 18.06.2018**, potrivit confirmărilor anexate în copie la dosarul cauzei și data la care a fost înregistrată contestația la A.J.F.P. X, respectiv data de **09.07.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe adresa de înaintare a contestației.

Contestația a fost formulată prin administratorul statutar, dl Mircea SB T și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din sat S, jud. X, prin reprezentant legal.

***I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 21522/09.07.218, S.C. X S.R.L. din sat S, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018, solicitând anularea în tot a acesteia. Totodată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale***

**I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale,** în dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

**A) Aspecte de procedură**

Societatea consideră că prin modul de derulare a acțiunii de control au fost încălcate prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și aduce în susținere următoarele argumente:

- În Avizul de inspecție fiscală este înscris la rubrica „Denumire contribuabil” doar “X S.R.L.”, lipsind sintagma „SOCIETATE COMERCIALĂ”;
- În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X încheiat la data de 18.05.2018, la Capitolul I, punctul 4 se precizează că Avizul de inspecție fiscală are nr. 37 din 06.03.2017 și că a fost comunicat în 09.04.2017 și totuși activitatea de inspecție fiscală a început mai devreme, respectiv la data de 28.03.2017, nefiind respectate prevederile art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală;
- Inspecția fiscală a fost suspendată pe perioade care în total însumează 323 zile, dar Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală prevede la art. 127 alin. (2) faptul că suspendarea inspecției fiscale nu poate să dureze mai mult de 6 luni;
- în perioadele de suspendare a inspecției fiscale au fost solicitate informații societății comerciale, fără a se transmite decizie de reluare a inspecției fiscale. Societatea întocmește un grafic propriu pentru calculul duratei inspecției fiscale și consideră că și zilele în care au fost solicitate informații deși inspecția era suspendată, fac parte din perioada de desfășurare a inspecției, care a depășit astfel termenul de 90 zile prevăzut de legiuitor la art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală;
- referitor la modul în care au fost comunicate actele administrativ fiscale în perioada de desfășurare a controlului fiscal precum și în perioada în care acesta a fost suspendat, societatea consideră că nu au fost respectate prevederile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală în sensul că majoritatea actelor administrativ fiscale în cauză au fost transmise în formă electronică și prin mijloace electronice de transmitere la distanță, fără să existe acordul expres al contribuabilului;
- petenta consideră că au fost încălcate și prevederile art. 6 și ale art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, și exemplifică prin faptul că la data de 12.07.2017 organele de inspecție fiscală i-au solicitat o notă explicativă în 8 puncte, pentru care ar fi trebuit să preia din arhiva societății informații ample, ori i s-a cerut să formuleze un răspuns până a doua zi, nefiindu-i acordat un termen rezonabil să-și îndeplinească obligațiile;
- societatea incriminează că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale nu a fost informată cu privire la aspectele constatate de către organele de inspecție fiscală, singura relație cu echipa de inspecție fiscală fiind culegerea de date și completarea de note explicative;
- societatea a solicitat stabilirea unei alte date pentru desfășurarea discuției finale dar această solicitare i-a fost respinsă, iar echipa de inspecție a încheiat acțiunea de control fără a face aplicarea prevederilor art. 9 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală;
- s-au analizat documente și s-au constatat efecte fiscale în baza unor documente emise anterior perioadei avizate;
- echipa de inspecție fiscală s-a bazat în apreciere și analiză pe prevederi legale care nu erau în vigoare la data efectuării operațiunilor economice, respectiv obligativitatea întocmirii foilor de parcurs a fost introdusă în legislația fiscală ulterioar datelor la care au avut loc operațiunile economice, prin H.G. nr. 670/04.07.2012, iar dispozițiile Codului fiscal nu prevăd obligativitatea de a prezenta contracte, situații de lucrări din care să rezulte prestările efectiv efectuate;

- La data de 07.05.2018 reprezentantul societății a convenit verbal cu organele de inspecție fiscală ca discuția finală să aibă loc în data de 10.05.2018 ora 10:30 la X dar la data respectivă, nu a fost înmănat sau transmis proiectul de raport de inspecție fiscală iar invitația la discuția finală a fost comunicată prin adresa nr. 27289 din 08.05.2017 transmisă prin mijloace electronice (*email*) în data de 09.05.2018, fără să se comunice și actul administrativ fiscal care stă la baza discuției finale. Societatea precizează că proiectul de raport de inspecție fiscală a fost transmis pe cale electronică în data de 10.05.2018 la ora 16:13, astfel că nu a avut posibilitatea să-și exprime un punct de vedere cu privire la acest proiect. Totodată, petenta susține că nu a putut beneficia de un termen rezonabil de analiză a proiectului de raport, deși acesta se referea la o perioadă de 5 ani și consideră că a fost privată de acest mijloc legal de apărare.

## ***B) Aspecte de fond***

**1) Referitor la relația comercială dintre societatea comercială X S.R.L. și B.I.A. C X Emilian** având la bază contractul nr. 10/23.08.2010

Contestatară precizează că Biroul individual de arhitectură-B.I.A.- este o formă de organizare juridică de tip P.F.A. (persoană fizică autorizată), care își desfășoară activitatea în baza unui birou individual de arhitectură reglementat de Legea nr. 184/2001 și care oferă posibilitatea oricărui arhitect cu drept de semnătură să profeseze într-o formă legală și să poată emite facturi clienților săi. Societatea invocă dispozițiile Ordonanței nr. 44/2008, art. 17 alin. (2), care prevede că „o persoană poate cumula calitatea de persoană fizică autorizată cu cea de salariat al unei terțe persoane care funcționează atât în același domeniu, cât și într-un alt domeniu de activitate economică decât cel pentru care P.F.A. este autorizată.” și consideră că recalificarea veniturilor înregistrate de B.I.A. C X Emilian, din punct de vedere fiscal, ca fiind venituri de natură salarială, este nelegală și neîntemeiată.

Societatea consideră că reîncadrarea activității desfășurate de B.I.A. C X Emilian ca fiind activitate dependentă motivat de dispozițiile art. 7 alin. (1), pct. 2 și 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, nu este legală, deoarece B.I.A. C X Emilian și-a exercitat activitatea în deplinătatea drepturilor, fără a avea o relație de colaborare unică doar cu SC X SRL, ci colaborând concomitent cu diverși clienți.

**2) Cu privire la relația comercială dintre SC X S.R.L. în calitate de client și S.C. GC S.A. în calitate de furnizor de servicii de transport**

Societatea învederează că, contrar susținerilor echipei de inspecție fiscală, cum că operațiunile economice realizate între cei doi parteneri nu au la bază un contract încheiat, între părți există un contract în baza căruia au fost emise facturile puse în discuție.

În ceea ce privește obligația întocmirii foilor de parcurs, societatea afirmă că foaia de parcurs nu se regăsește în nomenclatorul și modelele documentelor financiar- contabile iar utilizarea acesteia ca document justificativ în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil precum și informațiile ce trebuiesc înscrise în foile de parcurs au fost stipulate în Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal doar în luna iulie 2012, iar facturile verificate în cauză au fost emise anterior acestei perioade.

Petenta susține că tranzacțiile cu SC GC SA au avut la bază documente justificative, au fost înregistrate în contabilitatea societății, au fost necesare pentru activitatea de exploatare, cheltuielile fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Cu privire la TVA înscrisă în facturile emise de SC GC SA societatea consideră că în mod corect a dedus TVA aferentă prestărilor de servicii efectuate de acest furnizor, în baza facturilor ce au fost emise de către aceasta și în temeiul prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal.

**3) Cu privire la relația comercială dintre SC X S.R.L. în calitate de beneficiar și societățile CA SRL, GR SRL și BC SRL, în calitate de furnizori de materiale de construcții**

Petenta susține că concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia aceste operațiuni nu sunt conforme cu realitatea și au fost efectuate în scopul de a crea avantaje fiscale pentru S.C. X S.R.L. este inadmisibilă, întrucât aceasta a fost dovedită prin documente justificative potrivit legislației fiscale în vigoare, respectiv prin facturile de achiziție a materialelor în cauză.

Referitor la faptul că aprovizionările în cauză s-au achitat în numerar, societatea susține că acest mod de achitare a achizițiilor este legal, nefiind depășit plafonul prevăzut de legislația în vigoare, și nu conferă organului de control dreptul de a anula achizițiile.

În prezentarea situației de fapt, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au efectuat control încrucișat la societățile în cauză, în urma căruia au constatat că operațiunile economice au fost înregistrate în evidența contabilă și au produs efecte fiscale. Astfel, aceasta consideră că, în situația în care cheltuielile respective sunt considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivat de faptul că nu ar fi reale, atunci și veniturile ar trebui considerate neimpozabile.

În motivare societatea mai menționează că materialele de construcții aprovizionate au fost recepționate și date în consum pe bază de documente, respectiv note de recepție și bonuri de consum, așa cum sunt prevăzute de dispozițiile O.M.F.P. nr. 2634 / 2015 - privind documentele financiar contabile.

În susținere petenta face trimitere la Rezoluția din data de 15.06.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție- D.I.I.C.O.T - Biroul Teritorial Hunedoara, în dosarul nr. 26D/P/2006, în care organele de cercetare penală au reținut printre altele că:

*„...Organele de control fiscal din cadrul D.G.F.P. Hunedoara Deva au considerat nedeductibile fiscal facturile de aprovizionare calculând astfel un impozit pe profit și o TVA suplimentară în sarcina celor trei agenți economici, făcând abstracție însă de la faptul că nici veniturile înregistrate ca urmare a tranzacționării bunurilor... nu sunt reale...”.* (Ordonanța în cauză a rămas definitivă prin Sentința penală nr. 219 / 2011 pronunțată în dosarul nr. 5431/97/2011).

În ceea ce privește TVA înscrisă în facturile de la acești furnizori, societatea consideră că în mod corect a apreciat cheltuielile efectuate ca fiind deductibile din punctul de vedere al impozitului pe profit și TVA, în condițiile în care facturile au fost întocmite cu respectarea prevederilor O.M.F.P. nr. 2634/2015- privind documentele financiar contabile, precum și ale art. 155 din Codul Fiscal. Totodată, petenta apreciază că cerința organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente de tipul situațiilor de lucrări, proceselor verbale de recepție și rapoartelor de lucru, în situația în care sunt disponibile alte documente care atestă prestarea efectivă a serviciilor și legătura cu proiectele corespunzătoare, nu este legală, dispozițiile art. 145 și ale art. 146 din Legea 571/2003, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulând că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă trebuie să dețină factură.

Societatea consideră că în conformitate cu prevederile textului de lege anterior menționat, factura este un document justificativ, și precizează că din cele menționate în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei contestate, nu rezultă faptul că aceste documente nu ar conține toate elementele prevăzute de lege.

#### **4) Cu privire la relațiile comerciale dintre SC X SRL și CE SRL X**

Societatea susține că SC CE SRL X a executat lucrările contractate în mod corect, cu respectarea prevederilor contractuale și a tehnologiei specifice de restaurare, fapt acceptat și de către beneficiarul S.C. RMGC S.A., care nu a avut obiecțiuni, și anexează Procesul verbal de constatare încheiat la data de 09.09.2014. Cu prilejul susținerii orale a contestației din data de 20.08.2018, societatea a depus și copii după Raportul de lucrări privind conservarea-restaurarea tâmplărilor existente la Școala veche RM, întocmit de SC CE SRL și după Raportul de lucrări privind tâmplării exterioare din lemn după faza de montaj, Școala veche RM, întocmit de SC CE SRL.

Referitor la numirea expertului constructor și stabilirea obiectivelor pentru efectuarea expertizei la Școala veche RM și la Primăria veche RM, societatea susține că s-ar fi făcut fără să i se ofere posibilitatea legală de a propune obiective în cadrul expertizei.

În ceea ce privește raportul de expertiză, în cuprinsul căruia expertul tehnic constată, printre altele, că tâmplăria pentru obiectivul „Școala Veche” este finisată în proporție de 50%, petenta învederează faptul că concluziile expertului tehnic se refereau la niște lucrări de restaurare iar acesta nu a făcut dovada că este specialist atestat și în restaurarea monumentelor istorice și apreciază că opinia acestuia nu este calificată. Totodată societatea precizează că lucrarea de restaurare a tâmplăriei a fost executată în anul 2012 iar expertiza a fost realizată în anul 2018, astfel că, având în vedere că de la data finalizării lucrărilor și până la data realizării

expertizei au trecut 6 ani, este posibil ca tâmplăria restaurată să se degradeze, fiind vorba despre o construcție fără funcțiune și neutilizată.

În concluzie, societatea apreciază că expertiza extrajudiciară dispusă de echipa de inspecție fiscală nu are caracter de probă, nu este mijloc de probă în justiție și nu poate fi utilizată ca mijloc de probă în controlul fiscal.

#### 5) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de autoturisme în sistem leasing

Petenta precizează că aceste autoturisme au fost utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității economice, chiar și raportat la obiectul de activitate al acesteia iar neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că avea obligația de a întocmi foi de parcurs, este netemeinică întrucât nu precizează legea care prevede această obligație, și învederează că, în materie de TVA, prevederile privind întocmirea foilor de parcurs au fost introduse abia în anul 2012, prin HG nr. 670/04.07.2012.

Totodată, petenta afirmă că echipa de inspecție fiscală nu a verificat dacă sunt întocmite foi de parcurs care atestă legalitatea deducerii TVA, pentru operațiunile economice anterior menționate.

Prin contestația depusă, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 22553/03.08.2018, contribuabilul a fost convocat în data de 20.08.2018, ora 10, la sediul D.G.R.F.P. Brașov în vederea susținerii orale a contestației. Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 8684/14.08.2018, societatea a solicitat ca susținerea orală să aibă loc la ora 12:00 în data de 20.08.2018.

Susținerea orală a avut loc la data de 20.08.2018, cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 2064/20.08.2018.

Reprezentanții contribuabilului au reluat pe scurt cele prezentate în contestația transmisă în formă scrisă, în plus precizând următoarele:

- S-a extins perioada supusă controlului peste limita legală, în sensul că s-au solicitat date din perioada începând cu 19.12.2007;
- În raportul de inspecție fiscală nu se face nicio referire la rezultatul controlului încrucișat, pentru efectuarea căruia a fost suspendată inspecția fiscală;

Reprezentantul societății a solicitat să i se pună la dispoziție în copie corespondența purtată în scris de Serviciul Soluționare contestații cu echipa de inspecție fiscală.

Societatea a anexat la contestație documente pentru relația comercială cu SC CE SRL (Raport de lucrări privind conservarea-restaurarea tâmplărilor existente la Școala veche RM, Raport de lucrări privind tâmplării exterioare din lemn după faza de montaj, Școala veche RM, contract nr. 31/189 din 27.07.2012, Actul adițional nr. 1/2012 la contractul de prestări servicii), sentința administrativă nr. 658/CAF/2018 dată de Tribunalul X Secția a II-a Civilă.

#### ***1.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii***

Considerând motivațiile și argumentele prezentate la punctul privind obligațiile fiscale principale, în baza principiului de drept "accessorium sequitur principale", societatea susține că nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii constând în dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de A lei.

***11.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de S12 lei, constând în:***

- S1 lei impozit pe profit;
- S2 lei TVA;
- S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

- S4 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
  - S5 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
  - S6 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
  - S7 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
  - S7 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
  - S8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
  - S9 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
  - S10 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
  - S11 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- perioada supusă verificării fiind 01.01.2011-31.12.2016 pentru impozitul pe profit și 01.12.2011-31.12.2016 pentru celelalte impozite, taxe și contribuții.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, după cum urmează:

#### II.1.1.

**a)** În perioada februarie 2012-martie 2012 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de servicii transport de la furnizorul **SC GC SRL**, în baza a 2 facturi în valoare de X1 lei (bază impozabilă) cu TVA aferentă în sumă de X3 lei. Societatea nu a prezentat organelor de control contracte, situații de lucrări, foi de parcurs, din care să rezulte prestările efectiv efectuate, componența acestora, valoarea unitară.

Deoarece nu s-a putut stabili componența prestărilor de servicii efectuate de către societatea GC SA, necesitatea acestor prestări servicii transport și reflectarea lor în veniturile societății X SRL, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 48 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de X1 lei au fost respinse la deducere, ceea ce a generat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din același act normativ, întrucât societatea verificată nu a putut face dovada că achizițiile sunt aferente realizării unor operațiuni taxabile, TVA în sumă de X3 lei a fost respinsă la deducere.

**b)** În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2011-31.12.2013 societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de materiale de construcții de la furnizorii **SC CA SRL, SC GR SRL și BC SRL**, pentru care nu a putut justifica utilizarea în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile.

Organele de inspecție fiscală precizează că relația comercială desfășurată de SC X SRL în calitate de client, cu societățile **CA SRL, GR SRL și BC SRL, în calitate de furnizori de materiale de construcții**, a fost analizată și de inspectorii antifraudă în Procesul verbal nr. 9786/11.10.2016, în care sunt prezentate aspecte privind perioada 2008-2013.

Referitor la bunurile înregistrate ca fiind achiziționate de la furnizorul SC CA SRL, organele de control au constatat următoarele:

În perioada 06.12.2008- 30.05.2013, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de materiale de construcții de la societatea CA SRL în valoare totală de X4 lei cu TVA inclus. Plata facturilor emise de furnizorul de mai sus, a fost efectuată exclusiv în numerar cu bonuri fiscale, valoarea facturilor fiind de maxim 5.000 lei cu TVA inclus/ zi.

La solicitarea inspectorilor antifraudă, referitor la destinația materialelor aprovizionate de la SC CA SRL, dl SB T MIRCEA, precizează în explicațiile date în data de 19.08.2016 și 05.10.2016 următoarele:

- de ridicarea materialelor de construcții și ridicarea facturilor, efectuarea plătilor, precum și de parte din transportul materialelor, se ocupa serviciul de aprovizionare al societății GC SA, materialele fiind puse în operă la obiectivul MANOTANȚA ȘI ANSAMBLUL TURISTIC MEDIEVAL, unde societatea GC SA avea calitate de asociat cu CONSILIUL LOCAL X. Plățile au fost efectuate de către angajații GC SA din lichiditățile asigurate de X SRL prin dl SB MIRCEA T;

- atât dl SB MIRCEA T cât și societatea X SRL, la timpul respectiv, erau acționari/asociați în cadrul societății GC SA;

- societatea X SRL a emis facturi de prestări servicii, către GC SA;

- materialele de la SC CA SRL, SC GR SRL și SC BC SRL nu au fost facturate distinct, valoarea acestora fiind în parte inclusă în prestările de servicii și nefiind recuperată în totalitate;

- SC X SRL nu deține o situație cu valoarea exactă a materialelor de construcții incluse în facturile de prestări servicii către GC SRL.

Conform bonurilor fiscale puse la dispoziția inspectorilor antifraudă, aferente achizițiilor de materiale de construcții, a rezultat faptul în mod repetat societatea verificată a achiziționat materiale de construcții în aceeași zi, la diferență de doar câteva ore, ulterior fiind emisă de CA SRL, factură fiscală în valoare maximă de 5000 lei.

Spre exemplu în factura 873 din data de 17.11.2010 emisă de CA SRL, sunt înscrise ca fiind achiziționate de către X SRL, următoarele materiale de construcții:

- ciment - 150 saci la prețul de 15,3225 lei fără TVA/buc;
- var - 95 saci la prețul de 8,4677 lei fără TVA/buc;
- lavabilă - 1 buc la prețul de 139,1129 lei fără TVA/buc;
- lavabilă - 4 buc la prețul de 141,1290 lei fără TVA/buc;

Pentru justificarea plății efectuate aferent acestei facturi au fost prezentate un nr. de 16 bonuri fiscale din perioada de 04.11.2010-17.11.2010, în care nu se regăsesc prețurile unitare din factura emisă fiind înscrise spre exemplu 1x43, 1x10, 1x65, 10x18,5, 1x177, 1x130 etc., situație care se constată și pentru alte achiziții efectuate (ex: factura 146/19.03.2011, 368/25.05.2011, 811/18.10.2010).

Organele de control mai sesizează și faptul că societatea nu a putut justifica destinația exactă a materialelor de construcții, a înregistrat în evidența contabilă plățile către SC CA SRL ca fiind efectuate la data emiterii facturi fapt ce contravine cu bonurile fiscale prezentate și nu poate face dovada transportului pentru materialele de construcții înregistrate în evidența contabilă de la acest furnizor.

În raportul de inspecție se precizează că inspectorii antifraudă din cadrul D.R.A.F. 7 Sibiu, au efectuat un control la societatea CA SRL, la finalizarea căruia au întocmit Pocosul verbal nr. 574/21 .09.2016, în care au consemnat următoarele:

- SC CA SRL nu a prezentat fișa clientului X SRL, contravaloarea tranzacțiilor derulate cu acest partener fiind încasată în totalitate cu numerar, pe bază de bon fiscal;
- Potrivit documentelor justificative prezentate, în intervalul 09.02.2009 -30.05.2013, CA SRL a întocmit un număr de 149 facturi reprezentând livrări de materiale de construcții către SC X SRL, în valoare totală de X5 lei (X6 lei bază impozabilă + X7 lei TVA), facturi care au fost înregistrate ca încasate pe bază de bonuri fiscale în valoarea de până la 5.000 lei;
- Nu a fost prezentat contract de vânzare încheiate între societățile CA SRL și X SRL, cu toate că mărfurile înscrise în facturi totalizează cantități considerabile (spre exemplificare, în intervalul 09.02.2009- 30.05.2013 societatea CA SRL a consemnat în facturi livrări de „ciment” în cantitate de 11.249 saci către clientul X SRL);
- nu au fost prezentate foi de parcurs, avize de expediție a mărfurilor sau alte documente justificative cu excepția facturilor de livrare și a bonurilor fiscale identificate;
- în nota explicativă redactată în data de 01.09.2016, P ADRIANA COSMINA (CNP2820611014681), în calitate de angajat al societății CA SRL, a precizat că facturile au fost emise în baza bonurilor fiscale, fiind întocmite în ziua respectivă sau ulterior eliberării bonurilor fiscale, respectiv că marfa a fost achiziționată de delegatul societății X SRL care apare înscris pe facturile de livrare, acesta efectuând plata în numerar în momentul ridicării mărfurilor de la sediul SC CA SRL;
- în urma analizei facturilor de livrare prezentate, s-a constatat că pe acestea nu sunt menționate datele de identificare ale bonurilor fiscale prin care s-a încasat contravaloarea mărfurilor, fiind înscrisă doar mențiunea „achitat b.f.”;
- nu au fost prezentate avize de expediție a mărfurilor sau foi de parcus prin care societatea CA SRL să poată justifica transportul materialelor menționate în facturile de livrare către X SRL;
- reprezentanții societății CA SRL au prezentat o parte din bonurile fiscale prin care susțin că s-au încasat facturile emise de către CA SRL către beneficiarul X SRL, restul nefiind identificate. Din analiza bonurilor fiscale prezentate ca modalitate de încasare a facturilor emise către X

SRL s-au constatat următoarele:

- majoritatea bonurilor fiscale au fost emise în intervalul orar 17:00-18:00, au valoarea de 4.900- 5.000 lei, iar ulterior a fost generat raportul de închidere zilnică Z: factura nr. 348/25.06.2010 cu b.f. din data de 18.05.2010, ora 16:59;
- în unele cazuri, anterior emiterii bonurilor fiscale era generat Raportul intermediar X, posibil pentru a fi echilibrate sumele fiscalizate cu încasările în numerar (inclusiv numerarul încasat fără emiterea documentelor justificative): factura nr. 476/22.07.2010 cu b.f. din data de 19.07.2010, ora 16:56, factura nr. 333/14.05.2010 cu b.f. din data de 12.05.2010, ora 17:12;
- facturile au fost întocmite ulterior datei de emisie a bonurilor fiscale, fiind identificate și situații când factura a fost emisă anterior bonului fiscal: factura nr. 452/15.06.2011 cu b.f. din data de 16.06.2011, ora 17:21, factura nr. 440/19.05.2012 cu b.f. din data de 29.05.2012, ora 17:25, factura nr. 517/29.05.2012 cu b.f. din data de 31.05.2012, ora 17:22, factura nr. 924/24.09.2012 cu b.f. din data de 25.09.2012, ora 17:24;
- în unele cazuri materialele înscrise pe bonurile fiscale nu coincid cu cele menționate pe facturi: factura nr. 705/21.10.2009 - „245 saci ciment” în valoare de 4.900 lei, cu b.f. din 17.10.2009, ora 11:44 „1x4.900 polistiren” în sumă de 4.900 lei, factura nr. 818/11.08.2012 - „526 saci var” în valoare de 4.997 lei, cu b.f. din 08.08.2012, ora 17:43 „263 buc adeziv polistiren” în sumă de 4.997 lei;
- s-au identificat situații când suma facturată nu coincide cu valoarea bonurilor fiscale prezentate: factura nr. 859/10.11.2010 în sumă totală de 4.992,50 lei cu b.f. din 05.11.2010, ora 18:08 în sumă de 5.000 lei, factura nr. 800/17.09.2011 în sumă totală de 4.992 lei cu b.f. nr. 50/05.09.2011, ora 17:11 în sumă de 5.000 lei;
- contravaloarea livrărilor de marfă a fost încasată în baza unui singur bon fiscal, cu excepția următoarelor facturi: factura nr. 155/03.03.2010 în valoare totală de 1.124,00 lei, pentru care au fost prezentate următoarele bonuri fiscale: b.f. din 03.03.2010, ora 09:27 în sumă de 124 lei; b.f. din 03.03.2010, ora 17:09 în sumă de 1.000 lei;  
și factura nr. 1228/31.10.2011 în valoare totală de 4.998,26 lei (ciment, var, tencuială), pentru care au fost prezentate următoarele bonuri fiscale în sumă totală de 4.170,28 lei: b.f. din 13.10.2011, ora 10:08 în sumă de 1.401,28 lei - tencuială; b.f. din 29.10.2011, ora 13:18 în sumă de 2.047,50 lei - ciment; b.f. din 31.10.2011, ora 17:06 în sumă de 721,50 lei- ciment;
- mare parte din bonurile fiscale prezentate au fost emise fără a fi înscrise denumirile și cantitățile bunurilor comercializate.

În urma analizei documentelor justificative prezentate de SC CA SRL, inspectorii antifraudă menționează că nu pot certifica dacă mărfurile înscrise în facturile emise de CA SRL către clientul X SRL au fost efectiv livrate acestui beneficiar.

Din analiza comparativă a mențiunilor înscrise în procesul verbal întocmit la societatea CA SRL de inspectorii antifraudă, și a documentelor prezentate la control de reprezentantul societății X SRL, inspectorii antifraudă au constatat mai multe neconcordanțe între documentele prezentate de CA SRL și cele prezentate de X SRL. Spre exemplu:

**1)** În procesul verbal întocmit la CA SRL este înscris că factura nr. 859/10.11.2010 în sumă totală de 4.992,50 lei a fost achitată cu b.f. din 05.11.2010, ora 18:08 în sumă de 5.000 lei dar pentru această factură SC X SRL a prezentat următoarele bonuri fiscale:

- b.f. din 02.11.2010 ora 14:41 în sumă de 480 lei (2x240 lei ondulină);
- b.f. din 03.11.2010 ora 11:00 în sumă 420,5 lei (1x8,5 lei, 1x399 lei, 1x13 lei);
- b.f. din 05.11.2010 ora 12:12 în sumă de 159 lei (1x159 lei);
- b.f. din 08.11.2010 ora 17:59 în sumă de 3.500 lei (1x3500 lei);
- b.f. din 09.11.2010 ora 17:02 în sumă de 433 lei (1x37 lei, 1x396 lei);

**2)** În procesul verbal întocmit la CA SRL este înscris că „contravaloarea livrărilor de marfă a fost încasată în baza unui singur bon fiscal, cu excepția următoarelor facturi: 155/03.03.2010 și



1228/31.10.2011" dar societatea X SRL a prezentat mai multe facturi care au achitate către CA SRL în baza mai multor bonuri fiscale (factura 859/10.11.2010, 116/28.02.2011, 146/19.03.2011, 386/25.05.2011, 873/17.11.2010 etc.).

Referitor la bunurile înregistrate ca fiind achiziționate de la furnizorul SC GR SRL, organele de control au constatat următoarele:

În perioada 19.12.2007-26.03.2012 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de materiale de construcții de la societatea GR SRL în valoare totală de X8 lei (TVA inclus). Plata facturilor emise de furnizorul de mai sus, a fost efectuată exclusiv în numerar, pe bază de chitanțe, valoarea unei facturi inclusiv TVA fiind de maxim 5.000 lei.

La solicitarea inspectorilor antifraudă, referitor la destinația materialelor aprovizionate de la SC GR SRL, dl SB T MIRCEA, precizează în explicațiile date în data de 19.08.2016 și 05.10.2016 următoarele:

- de ridicarea materialelor de construcții și ridicarea facturilor, efectuarea plăților, precum și parte din transportul materialelor, se ocupa serviciul de aprovizionare al societății GC SA, materialele fiind puse în operă la obiectivul MANOTANȚA ȘI ANSAMBLUL TURISTIC MEDIEVAL, unde societatea GC SA avea calitate de asociat cu CONSILIUL LOCAL X. Plățile au fost efectuate de către angajații GC SA din lichiditățile asigurate de X SRL prin dl SB MIRCEA T;
- atât dl SB MIRCEA T cât și societatea X SRL, la timpul respectiv, erau acționari/asociați în cadrul societății GC SA;
- societatea X SRL a emis facturi de prestări servicii, către GC SA;
- materialele de la CA SRL, GR SRL și SC BC SRL nu au fost facturate distinct, valoarea acestora fiind în parte inclusă în prestările de servicii și nefiind recuperată în totalitate;
- SC X SRL nu deține o situație cu valoarea exactă a materialelor de construcții incluse în facturile de prestări servicii către GC.

În raportul de inspecție se precizează că inspectorii antifraudă din cadrul D.G.R.A.F. 7 Sibiu, au efectuat un control la societatea GR SRL, la finalizarea căruia au întocmit Procesul verbal nr. 9584/22.09.2016, în care au consemnat următoarele:

- SC GR SRL este în insolvență din data de 11.07.2013;
- în perioada 2007-2012 GR SRL a efectuat activități de comerț cu amănuntul și comerț cu ridicata al materialelor de construcții prin intermediul a două puncte de lucru situate în loc. Sebeș str. Lucian Blaga, nr. 21, jud. X, respectiv loc. Sebeș str. Călărași, nr. 100, jud. X;
- în perioada 19.12.2007- 26.03.2012, SC GR SRL a înregistrat în evidența contabilă livrări către X SRL în valoare totală de X9 lei, constând în livrarea de materiale de construcții (instalații electrice, sanitare etc);
- cu ocazia controlului au fost identificate fizic facturile emise de societatea GR SRL către clientul X SRL, excepție făcând 2 facturi, respectiv factura nr. 57 din data de 19.07.2008 și factura nr. 67 din data de 23.07.2008, care nu au putut fi prezentate fizic, acestea fiind identificate doar în fișa de cont și fiind declarate în Declarația tip 394 aferentă sem. II anul 2008;
- valoarea fiecărei facturi este de până la 5.000 lei, contravaloarea acestor fiind încasată de societatea GR SRL de la clientul X SRL exclusiv cu numerar, pe bază de chitanțe;
- în perioada 2007-2012 SC GR SRL a avut ca principali furnizori următoarele societăți: AM SA, AR SRL, HO SA.
- P Cosmin, în calitate de asociat și fost administrator la societatea GR SRL în perioada în care s-au desfășurat relațiile comerciale cu partenerul X SRL, precizează în nota explicativă din data de 21.09.2016 că mărfurile livrate către societatea X SRL au fost transportate de angajații societății GR SRL cu mijloace de transport aparținând GR SRL; posibil să fi fost ridicate mărfuri și de X SRL. Acesta mai precizează că nu au fost întocmite foi de parcurs din care să rezulte unde au fost transportate materialele de construcții înscrise în facturile emise către X SRL;

Din analiza comparativă a documentelor prezentate de societatea X SRL și SC GR SRL, reiese faptul că societatea X SRL nu a putut prezenta și nu a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturi de la furnizorul GR SRL (în total X10 lei):

- factura nr.57/19.07.2008 în valoare totală de X11 lei;

- factura nr.67/23.07.2008 în valoare totală de X12 lei;
- factura nr.87/02.08.2008 în valoare totală de X13 lei;
- factura nr. 1340/31.03.2009 în valoare totală de X14 lei.

De asemenea X SRL nu a putut oferi explicații cu privire la utilizarea bunurilor înscrise în facturile mai sus menționate și nici referitor la proveniența surselor de finanțare necesare achitării facturilor.

Referitor la bunurile înregistrate ca fiind achiziționate de la furnizorul SC BC SRL, organele de control au constatat următoarele:

În perioada 19.12.2007-13.04.2011 SC X SRL a înregistrat în evidenta contabilă achiziții de materiale de construcții de la societatea BC SRL, în valoare totală de X15 lei, cu TVA inclus. Plata facturilor emise de acest furnizor a fost efectuată exclusiv în numerar, pe bază de bon fiscal, valoarea unei facturi inclusiv TVA fiind de maxim 5.000 lei.

Din verificările efectuate s-a constatat faptul că unele plăți către societatea BC SRL, sunt înregistrate în evidența contabilă a X SRL ca fiind efectuate la data emiterii facturii, deși bonurile fiscale prezentate sunt emise de la o dată anterioară decât cea înscrisă în facturile fiscale (expl: plata facturii 1731/13.04.2011 este înregistrată în evidența contabilă a SC X SRL ca fiind efectuată în data de 13.04.2011, dar bonul fiscal atașat acestei facturi este emis în data de 08.04.2011).

La solicitarea inspectorilor antifraudă, referitor la destinația materialelor aprovizionate de la SC BC SRL, dl SB T MIRCEA, precizează în explicațiile date în data de 05.10.2016, următoarele:

- de aprovizionarea cu materiale de construcții de la SC BC SRL se ocupa serviciul de aprovizionare de la GC SA;
- materialele au fost puse în operă la obiectivul MANUTANȚA ȘI ANSAMBLUL TURISTIC MEDIEVAL, unde societatea GC SA avea calitate de asociat cu CONSILIUL LOCAL X;
- Plățile au fost efectuate de către angajații GC SA din lichiditățile asigurate de X SRL, prin dl SB MIRCEA T;
- societatea X SRL a emis facturi de prestări servicii, către GC SA;
- materialele de la CA SRL, GR SRL și SC BC SRL nu au fost facturate distinct, valoarea acestora fiind în parte inclusă în prestările de servicii și nefiind recuperată în totalitate;
- SC X SRL nu deține o situație cu valoarea exactă a materialelor de construcții incluse în facturile de prestări servicii către GC.

Inspectorii antifraudă din cadrul D.G.R.A.F. 7 Sibiu, au efectuat un control la societatea BC SRL, la finalizarea căruia au întocmit Procesul verbal nr. 9707/03.10.2016, în care sunt consemnate următoarele:

- Potrivit documentelor justificative prezentate și a facturilor înscrise în tabelul centralizator, în intervalul 19.12.2007-13.04.2011, SC BC SRL a prezentat un număr de 32 facturi încasate pe bază de bonuri fiscale, reprezentând livrări de materiale de construcții către societatea X SRL în valoare totală de X15 lei (X16 lei bază impozabilă a X17 lei TVA);
- Contravaloarea mărfurilor înscrise în facturile menționate a fost încasată în totalitate în numerar pe bază de bonuri fiscale în valoare de până la 5.000 lei, încadrându-se în limita plafonului de plăți în numerar impusă de lege;
- d-na M MIOARA, având calitatea de administrator la BC SRL, a menționat în nota explicativă dată în data de 27.09.2016 faptul că, în ceea ce privește relația comercială derulată între societatea BC SRL în calitate de furnizor și X SRL în calitate de client, nu au fost întocmite alte documente justificative în afară de facturi și bonuri fiscale.

În urma analizei facturilor de livrare prezentate de BC SRL s-a constatat că pe acestea nu sunt menționate informații cu privire la bonurile fiscale în baza cărora au fost emise acestea.

Din analiza bonurilor fiscale prezentate ca modalitate de încasare a facturilor emise către SC X SRL, inspectorii fiscali au constatat următoarele:

- au fost identificate bonuri fiscale emise în intervalul orar 17:00-18:30;
- în unele cazuri, anterior emiterii bonurilor fiscale s-a identificat Raportul intermediar X, posibil pentru a fi echilibrate sumele fiscalizate cu încasările în numerar (inclusiv numerarul încasat

fără emiterea documentelor justificative);

- în majoritatea cazurilor, facturile au fost întocmite ulterior datei de emitere a bonurilor fiscale;
- contravaloarea livrărilor de marfă a fost încasată în baza unui singur bon fiscal, cu excepția următoarelor facturi: factura nr. 292/07.08.2008, în valoare totală de 4.877,40 lei, pentru care au fost prezentate următoarele bonuri fiscale: b.f. nr. 5/07.08.2008, în sumă de 3.427,40 lei și b.f. nr. 6/07.08.2008, în sumă de 1.450,00 lei, și factura nr. 972/09.0X429, în valoare totală de 4.016,50 lei, pentru care au fost prezentate următoarele bonuri fiscale: b.f. nr. 4 04.0X429, în sumă de 3.016,50 lei și b.f. nr. 5/04.0X429, în sumă de 1.000 lei.

Inspectorii antifraudă mai sesizează că:

- nu au fost prezentate contracte de vânzare încheiate între societățile BC SRL și SC X SRL;
- contravaloarea bunurilor facturate a fost încasată în totalitate în numerar pe bază de bonuri fiscale;
- conform datelor evidențiate în facturile de livrare prezentate, rezultă că o parte din mărfuri au fost transportate de către SB MIRCEA (administrator și asociat unic la X SRL) cu autovehiculul înmatriculat sub nr. X-BHK (aflat în proprietatea societății GC SRL) iar unele au fost transportate de către angajați ai societății X SRL (SB MIRCEA, MG TEODOR), cu mijloace de transport aflate în proprietatea/folosința societății BC SRL (X-JNP, X-GET, X-TVU);
- M GHEORGHE a menționat în nota explicativă că nu își aduce aminte de colaborarea cu societatea X SRL, precizând doar informații evazive cu privire la locul de descărcare al mărfurilor (zona comunei S, Micești, Pâclișa), în condițiile în care societatea X SRL nu deține puncte de lucru declarate, având doar sediul social și domiciliul fiscal situate în sat S, com. S, str. Gării, nr. 3, jud. X;
- reprezentanții SC BC SRL nu au oferit informații cu privire la societatea X SRL și la persoanele care au participat la efectuarea comenzilor, plăților, recepției bunurilor, precizând în notele explicative că nu își mai amintesc aceste detalii;
- cu excepția facturilor de livrare și a bonurilor fiscale, nu au fost puse la dispoziția echipei de control alte documente justificative (avize de expediție a mărfurilor, foi de parcurs etc.), prin care societatea BC SRL să poată justifica transportul materialelor menționate în facturile de livrare către X SRL.

În urma analizei documentelor justificative prezentate de SC BC SRL, inspectorii antifraudă menționează că nu pot certifica dacă mărfurile înscrise în facturile emise de BC SRL către clientul X SRL au fost efectiv livrate acestui beneficiar.

Din cele prezentate anterior, cu privire la materialele de construcții înregistrate în evidența contabilă a X SRL, având ca furnizori SC CA SRL, SC GR SRL și SC BC SRL, organul de control reține următoarele:

- materialele înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL ca achiziții de la aceste trei societăți nu au putut fi justificate ca utilizate sau predate către beneficiar;
- din analiza modului în care s-au efectuat aprovizionările, sunt suspiciuni rezonabile cu privire la realitatea efectuării acestora, constatându-se neconcordanțe în descrierea bunurilor și a valorii acestora înscrise în documentele fiscale emise de furnizori (facturi fiscale/ bonuri fiscale);
- din analiza modului în care s-au efectuat plățile către furnizorii bunurilor s-au constatat neconcordanțe cu privire la plata acestora și asigurarea surselor de finanțare și a disponibilităților financiare deținute în caseria societății X SRL;
- unele plăți către CA SRL și SC BC SRL sunt înregistrate în evidența contabilă a X SRL ca fiind efectuate la data emiterii facturii, deși bonurile fiscale prezentate sunt emise la o dată anterioară;
- nici SC X SRL și nici furnizorii de materiale nu pot face dovada transportului (nu au fost prezentate foi de parcurs, avize) în vederea identificării destinației acestora;
- materialele de construcții înregistrate în evidența contabilă de SC X SRL nu au fost recepționate efectiv de angajații/reprezentanții societății și nici nu s-a făcut dovada predării acestora altui beneficiar;
- nici reprezentantul societății X SRL și nici reprezentanții societăților „furnizoare” nu au

putut face dovada realității operațiunilor înregistrate în evidența contabilă.

În urma verificărilor efectuate de echipa de control, coroborat cu analiza aspectelor consemnate de către inspectorii antifraudă în Procesul verbal nr. 9786/11.10.2016, cu privire la relațiile economice dintre SC X SRL în calitate de client, și societățile SC CA SRL, SC GR SRL și SC BC SRL, în calitate de furnizori de materiale de construcții, s-a constatat că în perioada ianuarie 2011- decembrie 2013 (perioadă care face obiectul inspecției fiscale), SC X SRL a dedus nejustificat cheltuieli cu consumul de materiale în sumă de X18 lei, înregistrate ca aprovizionări de bunuri de la cele trei societăți menționate anterior. Echipa de inspecție fiscală consideră că achizițiile în cauză nu au fost conforme cu realitatea, fiind creat un circuit al documentelor fără ca în fapt să fie livrate mărfurile, scopul acestor operațiuni fiind de a crea avantaje fiscale pentru societatea X SRL, constând în cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind astfel încălcate prevederile art. 6 din Lg. 82/1991/ R coroborate cu prevederile art. 21, alin 4. lit f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv ale pct. 44, titlul II și pct. 48 din HG 44/2004. Urmare a acestor constatări a fost stabilită o diferență suplimentară de impozit pe profit datorat de SC X SRL în sumă de X19 lei.

Totodată, deoarece societatea a considerat deductibilă TVA în sumă de X20 lei aferentă achiziționării de materiale de construcții de la SC CA SRL (X21 lei ) și SC GR SRL (X22 lei), fără să facă dovada cu documente justificative ca acestea au fost efectiv achiziționate și utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, în urma inspecției TVA în sumă de X20 lei a fost respinsă la deducere.

**II.1.2.** Organele de inspecție fiscală au considerat că suma de X23 lei, reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, plătită de societatea X SRL către BIA CORDOS X EMILIAN, în perioada Ianuarie 2011- Decembrie 2012, reprezintă în fapt prime/ remunerații pentru serviciile prestate (venituri asimilate salariilor), prevăzute de art. 55 alin. (2) litera k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. (67), pct. (68) lit. a) din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2012, s-au stabilit cheltuieli suplimentare cu salariile în sumă de X24 lei și a fost majorată baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu suma de X25 lei (X24- X23= X25 lei) și implicit impozitul pe profit datorat cu suma de X26 lei. Totodată, în urma controlului au fost calculate pentru perioada 01.12.2011-31.12.2012 contribuții obligatorii în sumă totală de X27 lei, din care S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, S4 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, S5 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, S6 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, S7 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, S7 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, S8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, S9 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, S10 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, S11 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

**II.1.3.** În perioada 01.01.2012-31.12.2012, societatea a considerat deductibilă suma de X28 lei, reprezentând servicii de restaurare tâmplarie, facturate de către societatea CE SRL în baza contractului de prestări servicii nr. 31/189/27, însă pentru prestările de servicii în cauză nu au fost prezentate rapoarte de lucru din care să rezulte ce fel de lucrări s-au efectuat, numărul de ore, materiale utilizate etc.

Deoarece, conform Raportului întocmit de evaluator tâmplăria a fost finisată doar în proporție de 50%, organele de inspecție fiscală au încadrat la nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă de X29 lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de X30 lei.

#### **II.1.4.**

**a)** Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada decembrie 2011- iunie 2012 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X31 lei aferentă achiziționării în sistem leasing a unor autoturisme (furnizori Unicredit Leasing, Impuls Leasing și Porsche Leasing), în condițiile în care nu s-a putut face dovada cu documente justificative (foi de parcurs) că aceste autoturisme au fost utilizate în exclusivitate în folosul operațiunilor sale

taxabile. Drept urmare, echipa de inspecție a concluzionat că societatea nu a aplicat limitările speciale prevăzute de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la art. 145<sup>1</sup>, și a dedus nejustificat TVA în sumă de X31 lei.

b) În perioada iulie-decembrie 2012 societatea și-a exercitat în totalitate dreptul de deducere pentru TVA aferentă achiziționării de autoturisme în sistem leasing, în sumă de X32 lei, fără să aplice limitările speciale prevăzute de Legea 571/2003 la art. 145<sup>1</sup>. În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a dedus eronat TVA în sumă de X33 lei, reprezentând 50% din TVA aferent achiziționării de autoturisme în sistem leasing, în condițiile în care nu a putut face dovada cu documente justificative (foi de parcurs) că aceste autoturisme au fost utilizate în exclusivitate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018, A.J.F.P. X, a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 30760/18.05.2018, formulată împotriva SC X SRL-CUI ROX, prin administrator SB T Mircea, în vederea analizării de către organele competente dacă aspectele prezentate întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, în cauză fiind deschis dosarul penal nr. X/P/2018 în care s-a început urmărirea penală „in rem” pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 C. Pen. și art. 5 C. Pen.

**II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 74.120.06.2018, A.J.F.P. X a calculat în sarcina SC X SRL obligații fiscale accesorii în sumă totală de A lei, (D lei dobânzi+ P lei penalități de întârziere) reprezentând accesorii aferente obligațiilor principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/18.05.2018.**

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-X/18.05.2018**

**A) Aspecte de procedură**

**Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.**

1) Societatea incriminează că pe avizul de inspecție fiscală denumirea persoanei juridice este „X SRL” fără sintagma „SOCIETATE COMERCIALĂ”, dar nu precizează prevederea legală încălcată de organele de inspecție fiscală și nici modul în care prin aceasta iar fi fost adus vreun prejudiciu. Organul de soluționare reține că în Certificatul de înregistrare emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului denumirea înscrisă la rubrica „Firma” nu conține această sintagmă, deci aceasta nu face parte din denumirea unei societăți comerciale.

2) Referitor la data comunicării Avizului de inspecție fiscală, contrar susținerii societății că inspecția a fost demarată anterior comunicării avizului de inspecție, din documentele la dosar se rețin următoarele:

- la data de 06.03.2017 A.J.F.P. X a emis Avizul de inspecție fiscală F-X pe care îl transmite contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire. Conform Avizului, societatea era înștiințată că va face obiectul unei inspecții fiscale începând cu data de 26.03.2017;

- societatea a confirmat primirea Avizului de inspecție în data de **09.03.2017** așa cum reiese de pe ștampila aplicată de oficiul poștal pe confirmarea de primire anexată la dosar,  **fapt confirmat chiar de societate care la pagina 2 din Anexa II la contestație menționează referitor la avizul de inspecție „primit prin poștă la data de 09.03.2017”**, dar reprezentantul

acestui a înscris pe confirmare data de 09.04.2017, fapt care a condus la înscrierea la capitolul I din Raportul de inspecție fiscală a datei de 09.04.2017 ca fiind data de comunicare a Avizului. Organul de soluționare mai reține că pe exemplarul Avizului de inspecție anexat de petentă la contestație este înscris numărul de înregistrare a acestuia la SC X SRL ca fiind **41/10.03.2017**, iar la pagina 2 din Anexa II la contestație menționează referitor la avizul de inspecție „înregistrat la X SRL nr. 41 din 10.03.2017”;

- inspecția fiscală a fost începută la data de **28.03.2017**, într-un spațiu pus la dispoziție de către reprezentanții societății.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au aplicat întocmai dispozițiile art. 122 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

**Art. 122 Avizul de inspecție fiscală**

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

**3) În ceea ce privește durata de efectuare a inspecției fiscale sunt incidente prevederile art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:**

**„Art. 123 Începerea inspecției fiscale**

[...]

(2) *Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.*

**Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale**

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

a) *180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

b) *90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*

c) *45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) *În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).*

**Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

[...]

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”*

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale este de 45 de zile pentru contribuabilii alții decât mari și mijlocii, precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

În speță sunt incidente și prevederile art. 127 din același act normativ care statuează că:

**„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale**

*(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:*

*a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;*

*b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;*

*c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;*

*d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;*

*e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;*

*f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;*

*g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;*

*h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;*

*i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;*

*j) în alte cazuri temeinic justificate.*

*(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.*

*(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.*

*(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.*

*(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.*

*(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”*

Se constată deci că deși legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca inspecția fiscală să fie suspendată în anumite situații, dacă apariția acestor situații împiedică finalizarea inspecției fiscale, dar perioada de suspendare nu trebuie să fie mai mare de 6 luni de la data suspendării. Atât suspendarea inspecției cât și reluarea acesteia trebuiesc aduse la cunoștința contribuabilului. Totodată, referitor la posibilitatea ca aceeași inspecție să fie suspendată de mai multe ori se reține că legiuitorul a folosit sintagma „ori de câte ori”, respectiv că nu a prevăzut expres un număr limitat de suspendări ale aceleiași inspecții.

Din documentele la dosar se reține că inspecția fiscală a început la data de 28.03.2017 fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 8 și că s-a finalizat la data de 10.05.2018, la care a fost programată discuția finală.

Se mai reține că inspecția fiscală a fost suspendată de trei ori, pe o perioadă care totalizează 323 zile, respectiv în perioadele 14.06.2017-14.07.2017 (30 zile), 17.07.2017-11.01.2018 (178 zile) și 12.01.2018-07.05.2018 (115 zile), din următoarele considerente:

- au fost solicitate informații de la furnizorul SC M Inter SRL, în relația cu care baza de date ANAF genera neconcordanțe între datele declarate de cele două societăți în declarațiile tip 394;

- ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse prin dispoziția de măsuri nr. 41441/14.07.2017, prin care s-a dispus întocmirea și prezentarea situațiilor de lucrări/rapoarte de lucru confirmate de beneficiari pentru lucrările de construcții montaj efectuate de societatea verificată în perioada 2011-2016;
- efectuarea unei expertize extrajudiciare pentru stabilirea valorii lucrărilor executate la cele două obiective (Scoala veche și Primăria Veche) pentru clientul SC RMGC SA.

Organul de soluționare constată că, individual, niciuna dintre suspendări nu a depășit perioada limitativă de 6 luni din prevederea legală. Totodată, având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că perioadele de suspendare nu sunt incluse în durata inspecției, se constată că în speță inspecția s-a desfășurat pe o perioadă de 86 de zile, nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior.

Societatea precizează în contestație că organele de inspecție fiscală i-au solicitat în perioadele de suspendare informații, documente și i-au adresat întrebări scrise și consideră că prin aceasta au efectuat în fapt acțiuni de inspecție fiscală, perioadele trebuind a fi incluse în perioada de desfășurare a inspecției fiscale. Referitor la aceste susțineri ale petentei se reține că modul de calcul al perioadei în care s-a desfășurat inspecția fiscală este prevăzut la art. 123, 126, 127 și 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală iar în conformitate cu dispozițiile legale durata inspecției a fost de 86 de zile. În ceea ce privește solicitarea de informații în perioadele de suspendare, societatea era îndreptățită să nu dea curs solicitărilor organelor de inspecție fiscală, drept de care s-a și prevalat. Astfel, din documentele la dosar se constată că la pagina 48 din Anexa II la contestație este preluat un extras din corespondența purtată pe mail cu organele de inspecție fiscală, în care reprezentantul X SRL menționează, în contextul transmiterii de către echipa de control a unei note explicative, „din inițiativa dvs. acțiunea de control a fost suspendată temporar”, respectiv că reprezentantul societății nu a dat curs solicitării de informații formulată de către organele de inspecție fiscală.

#### 4) În ceea ce privește susținerea petentei că actele administrativ- fiscale ar fi fost comunicate cu încălcarea dispozițiilor legale

Societatea precizează că prin adresa nr. 41524/ 14.07.2017 organele de inspecție fiscală au solicitat acordul privind transmiterea corespondenței prin email, dar societatea nu și-a exprimat acordul față de acest mod de efectuare a corespondenței și invocă prevederile art. 47 din Codul de procedură fiscală, conform cărora:

##### **„Art. 47 Comunicarea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie poate fi comunicat fie prin poștă potrivit alin. (3) - (7), fie prin remitere la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestuia potrivit alin. (8) - (12), fie prin remitere la sediul organului fiscal potrivit alin. (13), iar actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță potrivit alin. (15) - (17).*

(3) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.*

[..]

(15) *Actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul/plătitorul a optat pentru această modalitate de emisie și de comunicare, iar acesta se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data transmiterii actului către contribuabil/plătitor ori împuternicitul sau curatorul acestora.”*

În speță, se reține că prevederile legale invocate de petentă se referă la modalitățile de comunicare a actului administrativ fiscal și nu la modalitatea de purtare a corespondenței între echipa de inspecție fiscală și contribuabilul verificat, aspect care face obiectul adresei înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 41524/14.07.2017, transmisă societății. De altfel societatea a răspuns solicitărilor transmise prin email de inspectorii fiscali fără să manifeste sau să exprime dezaprobarea față de această propunere, prin modul său de acțiune societatea exprimându-și tacit acordul. Organul de soluționare reține că însăși contestatara, atunci când a dorit transmiterea



cu celeritate a unui document către organul fiscal, a utilizat poșta electronică, fapt care confirmă încă o dată acceptarea acestui mod de a purta corespondența cu echipa de inspecție fiscală. Astfel, spre exemplu societatea a transmis prin poșta electronică solicitarea de convocare a discuției finale la o altă dată decât cea propusă de către organele de inspecție fiscală (adresa 112/08.05.2018).

De asemenea, referitor la documentele emise în timpul acțiunii de control, se reține că inspectorii fiscali au respectat dispozițiile privind modalitatea de comunicare a actelor administrativ fiscale, prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

- În cazul deciziilor de suspendare și a comunicărilor de reluare a inspecției fiscale, pentru o parte s-a utilizat comunicare prin transmitere prin poștă cu confirmare de primire, iar pentru o parte s-a utilizat modalitatea de comunicare direct reprezentantului societății care a semnat de luare la cunoștință, fapt confirmat de contestatară la pagina 15 din Anexa nr. II la contestație;
- Conform documentelor la dosar, Raportul de inspecție fiscală F-X/18.05.2018, Decizia de impunere F-X/18.05.2018, Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-X/18.05.2018 și Dispoziția de măsuri nr. 41441/14.07.2017 au fost comunicate prin poștă cu confirmare de primire.

**5) Referitor la susținerea petentei că s-au încălcat și dispozițiile art. 58 alin. (2) din Legea nr. 207 / 2015**

În conformitate cu dispozițiile art. 58 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat de societate în susținerea contestației:

*„Art. 58 Obligația de a furniza informații*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul 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/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.*

*(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.*

Astfel, legiuitorul a prevăzut obligația contribuabilului de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale, nefiind necesară o cerere de furnizare de informații cum afirmă reprezentantul societății. De altfel, ar fi absurd ca pentru orice solicitare a organelor de inspecție fiscală de a le fi prezentat un document sau o situație, acestea să trebuiască să întocmească cerere de furnizare a informațiilor, în scris, și eventual comunicată prin poștă (s-ar prelungi perioada necesară pentru efectuarea inspecției fiscale). În drept, prevederea privind cererea de furnizare de informații are în vedere situația în care organul fiscal solicită informații de la alte persoane cu care contribuabilul a avut sau are raporturi economice sau juridice și nu de la contribuabilul supus verificării.

În cauză, încă de la comunicarea Avizului de inspecție fiscală, contribuabilului i s-a adus la cunoștință că pentru buna desfășurare a inspecției fiscale trebuie să pregătească, pentru a fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, toate documentele financiar-contabile și fiscale, registrele contabile și jurnalele obligatorii, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal, astfel că încă de la începutul acțiunii de inspecție fiscală societatea avea obligația să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele necesare efectuării verificărilor. De asemenea, se reține că în conformitate cu prevederile art. 10 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 10 Obligația de cooperare*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.”

Astfel, se reține că societatea este obligată de prevederile Codului de procedură fiscală să furnizeze informații organelor de control, fără a fi necesară întocmirea și transmiterea de adrese scrise.

6) Referitor la susținerea privind încălcarea dispozițiilor art. 6 și 7 din Legea 207/2015, conform cărora:

**Art. 6** *Exercitarea dreptului de apreciere*

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

(2) *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

(3) *Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, **pentru motive justificate**, cu acordul conducătorului organului fiscal.*

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

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor\*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

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

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

Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu a respectat limitele rezonabilității și echității iar pentru a susține această afirmație precizează că, spre exemplu în data de 12.07.2017 i s-a solicitat o notă explicativă în 8 puncte care necesita informații ample dar pentru care inspectorii fiscali nu au acordat un termen rezonabil, solicitând să le fie furnizate răspunsurile a doua zi la ora 16:00.

Referitor la această susținere a petentei, din documentele anexate la dosar de contestată se constată că deoarece societatea a sesizat că nu poate respecta termenul de formulare a răspunsurilor, organele de inspecție fiscală au revenit cu Adresa 41496 din 14.07.2017 prin care au acordat un termen de trei zile pentru formularea explicațiilor și prezentarea documentelor (pag. 57 din Anexa II la contestație). Acest termen este în opinia noastră unul rezonabil proporțional cu

termenul prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției (45 zile) sau cu termenul prevăzut pentru formularea punctului de vedere cu privire la toate constatările inspectorilor fiscali (5 zile), având în vedere faptul că întrebările sunt de genul „dacă dețineți situații de lucrări”, „dacă aprovizionările de bunuri ... au fost cuprinse în situații de lucrări”, iar documentele solicitate aparțin perioadei supuse verificării și ar fi trebuit să fie puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală la data începerii inspecției fiscale.

Astfel susținerea societății că au fost încălcate prevederile art. 6 și 7 din Legea 207/2015, se constată neîntemeiată.

**7) În ceea ce privește susținerea contestatarei că s-ar fi analizat documente și s-ar fi constatat efecte fiscale în baza unor documente emise anterior perioadei avizate,** se reține că aceasta nu este susținută de documentele la dosar, conform cărora consecințele fiscale sunt aferente doar perioadelor fiscale avizate. În cauză, faptul că organele de inspecție fiscală au precizat că societatea verificată a înregistrat operațiuni economice cu anumiți furnizori și anterior perioadei verificate, nu a influențat modul de calcul a obligațiilor fiscale suplimentare, care s-a limitat doar la operațiunile cu influență asupra obligațiilor fiscale principale în perioada avizată la control.

Astfel, chiar dacă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au făcut referire la deficiențele constatate de către inspectorii D.G.R.A.F. Sibiu în perioada verificată de aceștia, și anume septembrie 2009- iulie 2016, la efectuarea inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au ținut seama strict de deficiențele constatate în perioada verificată (cea evidențiată în Avizul de inspecție fiscală F-X/06.03.2017). Drept urmare, sumele suplimentare stabilite ca urmare a efectuării inspecției fiscale provin exclusiv din deficiențele constatate în perioada avizată. Pentru exemplificare, organul de soluționare reține că deși în raportul de inspecție se precizează că „Societatea X SRL a declarat achiziții în perioada octombrie 2009 - decembrie 2014 de la societatea GC SRL CUI 1753139 în valoare totală de X34 lei”, organele de control au avut în vedere doar achizițiile din perioada avizată, respectiv „*Din analiza documentelor financiar contabile puse la dispoziție s-a constatat faptul că societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă în perioada februarie 2012 - martie 2012, achiziții de prestări servicii transport de la furnizorul GC SRL în baza a 2 facturi în valoare de X1 lei bază și X3 lei TVA (...) societatea verificată nu are drept de deducere, din punct de vedere fiscal, la calculul impozitului pe profit în ceea ce privește cheltuielile înregistrate având ca furnizor societatea GC SA în sumă de X1 lei, ceea ce generează un impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei (...) nu are drept de deducere, din punct de vedere fiscal, a TVA deductibile având ca furnizor GC SA și înscrise în facturile emise de către acesta în sumă de X3 lei*”.

**8) Referitor la susținerea petentei că pe parcursul inspecției fiscale societatea nu a fost informată cu privire la aspectele constatate de către organele de inspecție fiscală**

**În drept,** în conformitate cu prevederile art. 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, **odată** cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

[...]

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de

*vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.*

În fapt, deși societatea susține că nu a fost informată cu privire la deficiențele constatate de către organele de inspecție fiscală, din documentele la dosar se reține că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale echipa de control a solicitat explicații scrise de la reprezentantul societății referitor la relațiile comerciale cu SC CA SRL, SC BC SRL, SC GR SRL, SC GC SRL și BIA Cordos X Emilian (Nota explicativă din 12.07.2017 (Adresa 41496 din 14.07.2017) și la neaplicarea limitării dreptului de deducere la achiziția de autovehicule (Nota explicativă din 12.07.2017, Adresa 41496 din 14.07.2017). De asemenea, prin Nota explicativă din 07.05.2018, organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte documente justificative de natura rapoartelor de lucru pentru lucrările facturate de SC CE SRL.

Se mai reține că anterior, cu prilejul verificărilor efectuate de către inspectorii antifraudă în anul 2016, prilej cu care a fost încheiat Procesul verbal 9786/11.10.2016, aceștia au sesizat aceleași deficiențe, astfel că societatea avea cunoștință despre aspectele cu influență fiscală, respectiv cu influență asupra profitului impozabil (impozitului pe profit), a TVA și a contribuțiilor obligatorii pe veniturile din salarii, încă de la încheierea acestui proces verbal.

În adresa nr. 42756/26.07.2018 organele de inspecție fiscală precizează că în timpul inspecției fiscale, inspectorii au informat societatea că neprezentarea anumitor documente solicitate atrage după sine neacordarea dreptului de deducere a TVA, sau considerarea anumitor cheltuieli ca nedeductibile fiscal la calcularea impozitului pe profit, respectiv reconsiderarea anumitor cheltuieli ca venituri de natura salarială. Totodată, aceștia precizează că în data de 07.05.2018, dată la care organele de inspecție fiscală s-au întâlnit cu domnul T Mircea Sabau și cu contabilă societății pe perioada verificată, au fost aduse la cunoștința acestora deficiențele constatate și sumele stabilite suplimentar, pe fiecare sursă în parte.

Referitor la termenul stabilit pentru susținerea discuției finale, din documentele la dosar se reține că în corespondența electronică purtată cu reprezentanții SC X SRL este precizat că în data de 07.05.2018, la data reluării inspecției fiscale, s-a convenit verbal cu administratorul societății „ca discuția finală să aibă loc în data de 10.05.2018, ora 10:30”, fapt care este confirmat de petentă în contestație. Se reține că a doua zi, societatea a solicitat un alt termen pentru programarea discuției finale, dar nu a prezentat nicio motivație pentru justificarea acestei cereri, astfel neputând fi aplicate prevederile art. 6 alin. (3) din Legea 207/2015 în care se statuează că termenul poate fi prelungit **„pentru motive justificare”**.

Nu poate fi reținută în soluționarea contestației nici precizarea petentei că organul fiscal nu a stabilit două termene pentru audierea contribuabilului, în conformitate cu prevederile art. 9 din din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, conform căruia:

*Art. 9 Dreptul de a fi ascultat*

*(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

*(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

*a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;*

*b) cuantumul creanțelor fiscale urmează să se modifice cu mai puțin de 10% din valoarea creanței fiscale stabilită anterior;*

*c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil/plătitor, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;*

*d) urmează să se ia măsuri de executare silită;*

*e) urmează să se emită deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii.*

*(3) Audierea se consideră îndeplinită în următoarele situații:*

*a) contribuabilul/plătitorul refuză explicit să se prezinte la termenul stabilit de organul fiscal în vederea audierii;*

*b) contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.*

(4) *Excepția lipsei audierii poate fi invocată de contribuabil/plătitor odată cu formularea contestației depuse potrivit prezentului cod.*

(5) *La stabilirea termenelor prevăzute la alin. (3) devin aplicabile prevederile art. 6 alin. (3).*

În cauză, se reține că deși cu ocazia discuțiilor din 07.05.2018 societatea a agreat termenul de 10.05.2018 pentru susținerea discuției finale, aceasta a solicitat reprogramarea pentru data de 14.05.2018, fără însă a motiva cererea, situație în care solicitarea i-a fost respinsă, organul de inspecție fiscală neavând obligația de a stabili un nou termen pentru discuția finală. Se mai reține că societatea a prezentat abia în susținerea contestației documente din care rezultă că administratorul societății a efectuat examene medicale de specialitate în data de 10.05.2018, fapt care nu poate avea influență asupra modului de soluționare a cererii sale adresate organelor de inspecție fiscală în data de 08.05.2017.

Astfel, din documentele la dosar rezultă că audierea contribuabilului nu a fost posibilă deoarece acesta nu s-a prezentat la sediul organului de control la data și ora stabilite pentru discuția finală, fapt care nu-i poate fi imputat organului de control.

De asemenea, cât privește posibilitatea de a formula punctul de vedere cu privire la constatările descrise în proiectul de Raport de inspecție fiscală, petenta însăși precizează la pagina 67 din Anexa II la contestație că „*nu am uzat de acest drept*”, astfel că în mod legal, după scurgerea termenului legal de 5 zile lucrătoare de la data stabilită pentru discuția finală, în condițiile în care nu s-a solicitat prelungirea termenului, organele de control au emis decizia de impunere.

În ceea ce privește susținerea contestatarii că proiectul raportului de inspecție fiscală i-a fost transmis doar în data programată pentru susținerea discuției finale, din documentele la dosar se reține că la data de 09.05.2018 organele de inspecție fiscală au transmis societății prin e-mail înștiințarea pentru discuția finală nr. 27289/08.05.2018, fără a transmite și Proiectul de Raport de inspecție finală, acesta fiind transmis tot prin poșta electronică la data de 10.05.2018, așa cum a fost înștiințată societatea prin emailul transmis în data de 9.05.2018, în care organele de control precizează că „*În cazul în care nu vă veți prezenta la data și ora comunicată, vă vom trimite în aceeași zi pe adresa de email proiectul de raport de inspecție fiscală (...)*”.

Referitor la susținerea petentei că deoarece organele de control nu au transmis proiectul de raport la data înștiințării privind discuția finală, nu a avut posibilitatea să-și exprime punctul de vedere și că nu a putut beneficia de un termen rezonabil de analiză a proiectului de raport, organul de soluționare reține că aceste incriminări nu sunt conforme cu situația de fapt, ținând cont de faptul că organele de control au întocmit Decizia de impunere contestată în data de 18.05.2018, fiind respectat termenul de 5 zile lucrătoare pentru formularea punctului de vedere. Totodată, se reține că societatea nu a solicitat prelungirea termenului legal pentru formularea punctului de vedere deși conform dispozițiilor art. 130 alin. (5) din Legea 207/2015, avea această posibilitate.

În fapt, exercitarea dreptului de depunere a contestației analizată prin prezenta decizie și a dreptului de susținere orală a contestației, reprezintă cea mai bună manifestare a dreptului la apărare a contribuabilului și care dovedește că petenta a înțeles care sunt deficiențele care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale de către organele de inspecție fiscală și totodată că i-a fost respectat pe deplin dreptul la apărare, astfel că prin prezentarea proiectului de raport doar la data programată pentru discuția finală, nu se poate reține crearea unui prejudiciu de neînlăturat persoanei impozabile, aceasta având posibilitatea să aducă noi argumente și probe atât prin formularea punctului de vedere cât și cu prilejul formulării contestației.

În ceea ce privește solicitarea reprezentantului societății de a i se pune la dispoziție în copie corespondența purtată în scris de Serviciul Soluționare contestații cu echipa de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că societatea nu a invocat niciun temei legal în susținerea cererii sale, în condițiile în care legislația fiscală prevede expres documentele care trebuiesc transmise și contribuabilului iar societatea nu a nominalizat vreun astfel de document.

**În drept**, în speță sunt incidente art. 46 și ale art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

#### **“ Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

#### **Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. S7 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în speță, actul administrativ fiscal contestat a fost întocmit cu respectarea dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală și cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil și că, așa cum am arătat mai sus, erorile sesizate de petentă fie sunt erori materiale, care nu privesc fondul actului administrativ-fiscal, fie sunt nefondate, astfel decizia nefiind afectată de o gravă și evidentă eroare.

Drept urmare, susținerile petentei nu sunt de natură să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018, motiv pentru care contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.**

#### **B) Pe fond**

**1) În ceea ce privește suma de X35 lei, din care:**

- X36 lei impozit pe profit
- X37 lei taxa pe valoarea adăugată

**Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este dacă societatea datorează aceste obligații stabilite suplimentar de plată de către organele de control, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că materialele de construcții/serviciile au fost efectiv achiziționate și că au utilizate în scopul activității generatoare de venituri**

**impozabile/taxabile, respectiv în urma expertizării lucrărilor decontate a rezultat că acestea au fost efectuate doar în proporție de 50%.**

**În fapt**, în perioada 28.03.2017-10.05.2018 organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Brașov- A.J.F.P. X, au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016, precum și TVA și impozitul pe salarii/contribuții sociale obligatorii pentru perioada 01.12.2011-31.12.2016. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioadele: 14.06.2017-14.07.2017, 17.07.2017-11.01.2018 și 12.01.2018-07.05.2018 pentru solicitarea de informații, efectuarea unei expertize și pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de către organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr. 41441/14.07.2017.

Inspecția fiscală a fost inițiată ca urmare a constatărilor inspectorilor antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală- Direcția generală antifraudă fiscală 7 Sibiu, consemnate în Procesul verbal nr. 9786/11.10.2016 transmis organelor de inspecție fiscală, și care au influență asupra impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat.

În Raportul de inspecție fiscală F-X/18.05.2018 organul de inspecție fiscală reține următoarele:

**a)** În urma verificărilor efectuate de către echipa de control, coroborat cu analiza aspectelor consemnate de către inspectorii antifraudă în Procesul verbal nr. 9786/11.10.2016, cu privire la relațiile economice dintre SC X SRL- în calitate de client, cu societățile SC CA SRL, SC GR SRL și SC BC SRL, în calitate de furnizori de materiale de construcții și cu SC GC SRL în calitate de furnizor de servicii, s-a constatat că în perioada ianuarie 2011 - Decembrie 2013 (cuprinsă în perioada care face obiectul inspecției fiscale), SC X SRL a dedus nejustificat cheltuieli în sumă de X38 lei, înregistrate ca aprovizionări de bunuri și servicii de la aceste societăți. Echipa de inspecție fiscală consideră că achizițiile în cauză nu au fost conforme cu realitatea fiind creat un circuit al documentelor fără ca în fapt să fie livrate mărfurile, scopul acestor operațiuni fiind de a crea avantaje fiscale pentru societatea X SRL, constând în cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind astfel încălcate prevederile art. 6 din Legea 82/1991/ R, coroborate cu prevederile art. 21, alin (4). lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv ale pct. 44, titlul II și pct. 48 din HG 44/2004. Urmare a acestor constatări a fost stabilită o diferență suplimentară de impozit pe profit datorat de SC X SRL în sumă de X39 lei.

Totodată, deoarece societatea a considerat deductibilă TVA în sumă de X20 lei aferentă achiziționării de materiale de construcții de la SC CA SRL (X21 lei ) și SC GR SRL (X22 lei), precum și TVA în sumă de X3 lei aferentă prestărilor de servicii de transport efectuate de către SC GC SRL, fără să facă dovada cu documente justificative ca acestea au fost efectiv achiziționate și utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, în urma inspecției a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă de X37 lei.

**b)** Organele de control au mai constatat că în perioada 01.01.2012-31.12.2012 societatea a diminuat profitul impozabil cu suma de X28 lei, reprezentând cheltuieli execuție lucrări de restaurare tâmplarie, servicii înregistrate ca fiind efectuate de către societatea CE SRL în baza contractului de prestări servicii nr. 31/189/27 iulie 2012, dar nu a putut prezenta la control documente care să justifice prestarea efectivă a lucrărilor.

Urmare a verificărilor efectuate de către un expert evaluator la locația unde societatea a precizat că au fost prestate serviciile în cauză, a rezultat că acestea au fost realizate doar în proporție de 50%, astfel că, în condițiile în care pentru facturile emise de prestator societatea nu a prezentat rapoarte de lucru din care să rezulte ce fel de lucrări s-au efectuat, numărul de ore, materiale utilizate....etc, cheltuiala în sumă de X29 lei a fost respinsă la deducere și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de X30 lei.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

*“art. 19 Reguli generale*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și*

*cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Normele metodologice de aplicare

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

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*[...]*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

*[...]*

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

Normele metodologice de aplicare

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

*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.*

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. Legiuitorul a mai prevăzut și 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 și că pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii, trebuie să fie încheiate contracte și să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare.

De asemenea, în normele de aplicare ale art. 21 ali. (4) lit. m) din Legea 571/2003, conform căruia nu sunt deductibile cheltuielile care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, legiuitorul a prevăzut,



referindu-se la orice tip de prestare, că prestarea serviciilor se justifică „prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

În speță sunt incidente și prevederile Legii 82/1991 a contabilității care statuează că:

„art. 6

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

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

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*„Art. 145*

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

*a) operațiuni taxabile;”.*

*Art.146 (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri/servicii, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile/serviciile au fost reale și au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

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

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

Se constată că legiuitorul a dispus că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de

contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Referitor la operațiunile economice analizate în cauză, din documentele la dosar organul de soluționare reține că:

**1.1)** Cu privire la operațiunile de achiziție de materiale de construcții de la societățile CA SRL, GR SRL și BC SRL, reprezentantul SC X SRL a afirmat că de ridicarea materialelor de construcții, ridicarea facturilor, efectuarea plătilor, precum și parte din transportul materialelor, se ocupa serviciul de aprovizionare al societății GC SA, materialele fiind puse în operă la obiectivul MANOTANȚA ȘI ANSAMBLUL TURISTIC MEDIEVAL, unde societatea GC SA avea calitate de asociat cu CONSILIUL LOCAL X. Plățile au fost efectuate de către angajații GC SA din lichiditățile asigurate de X SRL prin dl SB MIRCEA T.

Cu toate acestea, pe majoritatea facturilor emise de SC CA SRL și SC BC SRL la rubrica „numele delegatului” este menționat administratorul SC X SRL, dl SB Mircea (CNP X) cu auto X-BHK, care este proprietatea SC GC SRL, fapt care contrazice explicațiile scrise ale d-lui SB, acesta nespecificând că s-ar fi ocupat de aprovizionarea materialelor în speță ci că de aceasta s-ar fi ocupat serviciul de aprovizionare al SC GC SRL. Se mai reține că în nota explicativă redactată în data de 01.09.2016, P ADRIANA COSMINA (CNPX), în calitate de angajat al societății CA SRL, a precizat că facturile au fost emise în baza bonurilor fiscale, fiind întocmite în ziua respectivă sau ulterior eliberării bonurilor fiscale, respectiv că marfa a fost achiziționată de delegatul societății X SRL care apare înscris pe facturile de livrare, acesta efectuând plata în numerar în momentul ridicării mărfurilor de la sediul SC CA SRL; ori dl SB a afirmat că plățile erau efectuate de către angajații GC SA, și nu de el personal.

Totodată, reprezentantul SC GR SRL a precizat că persoanele înscrise la delegat pe facturi au fost angajați ai săi care au efectuat și transportul mărfurilor, dar nu a putut prezenta foi de parcurs sau alte documente din care să rezulte unde au fost transportate mărfurile.

Cu privire la afirmația d-lui SB că plățile au fost efectuate de angajații SC GC SRL din lichiditățile puse la dispoziție de X SRL, din documentele la dosar se constată că echipa de inspecție fiscală sesizează că societatea verificată nu a prezentat niciun document din care să rezulte transferul de numerar către angajații SC GC SRL, organele de control sesizând și că societatea verificată nu a putut oferi explicații nici referitor la proveniența surselor de finanțare necesare achitării facturilor.

Referitor la precizarea petentei că organele de inspecție fiscală au efectuat control încrucișat la societățile în cauză, în urma căruia au constatat că operațiunile economice au fost înregistrate în evidența contabilă și au produs efecte fiscale, organul de soluționare reține că înregistrarea ieșirilor pe venit impozabil la furnizor nu este de ajuns pentru ca și cheltuielile să fie deductibile la client, acesta trebuind să îndeplinească condițiile prevăzute în Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere. Din documentele la dosar se mai reține că, și în situația în care livrările în cauză nu ar fi reale, acest fapt nu influențează veniturile înregistrate la furnizor, având în vedere faptul că organele de control nu au suspectat că bunurile nu au existat sau că nu au ieșit din gestiunea furnizorului, ci că bunurile înscrise în bonurile fiscale nu au fost achiziționate de SC X SRL ci de alte persoane fizice care au achitat contravaloarea cu numerar și pentru care nu s-a emis document fiscal sau care nu au ridicat bonul fiscal de la furnizor, făcând posibilă predarea acestuia către petentă.

Această ipoteză este susținută de constatările organelor de control, acestea sesizând în Raportul de inspecție fiscală următoarele:

- Conform datelor înscrise în bonurile fiscale, există situații în care au fost efectuate achiziții de materiale de construcții de la aceeași societate, în aceeași zi, bonurile fiscale fiind emise la intervale orare foarte mici;
- Plățile către acești furnizori sunt înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL ca fiind efectuate la data emiterii facturilor, fapt care vine în contradicție cu bonurile fiscale prezentate și care sunt în general emise la o dată anterioară facturii;
- Nici societatea verificată și nici furnizorii nu pot face dovada transportului pentru materialele de construcții analizate în speță;

- Pe facturi nu sunt menționate datele bonurilor fiscale prin care s-a încasat contravaloarea acestora;
- Majoritatea bonurilor fiscale au fost emise în intervalul orar 17:00-18:00, ulterior fiind generat raportul de închidere zilnică;
- În unele cazuri, anterior emiterii bonurilor fiscale era generat Raportul intermediar X, existând suspiciunea că s-a procedat în acest mod pentru a fi echilibrate sumele fiscalizate cu încasările în numerar (inclusiv numerarul încasat fără emiterea documentelor justificative);
- Au fost identificate situații în care factura a fost emisă anterior bonului fiscal și situații în care valoare facturată diferă de valoarea totală a bonurilor fiscale prezentate;
- În unele cazuri materialele înscrise în facturi nu coincid cu cele din bonurile fiscale;
- O mare parte din bonurile fiscale au fost emise fără a fi înscrise denumirile și cantitățile bunurilor comercializate;
- Nu au fost încheiate contracte de vânzare între SC X SRL și furnizorii SC CA SRL, GR SRL și BC SRL, deși cantitatea de materiale achiziționată este semnificativă;
- Nu au fost efectuate plăți prin bancă, contravaloarea mărfurilor fiind înregistrată ca achitată exclusiv cu numerar;
- SC X SRL nu a înregistrat în evidențele fiscale toate facturile emise de SC GR SRL pe numele său și nu a putut oferi explicații cu privire la utilizarea bunurilor înscrise în facturile neînregistrate și la sursele de finanțare;
- Materialele de construcții înregistrate în evidența contabilă de SC X SRL nu au fost recepționate efectiv de angajații/reprezentanții societății și nici nu s-a făcut dovada predării acestora altui beneficiar.

Organul de soluționare mai reține că deși petenta susține că materialele de construcții aprovizionate de la CA SRL, GR SRL și BC SRL au fost recepționate și date în consum pe bază de documente, respectiv note de recepție și bonuri de consum, aceasta nu a putut prezenta situațiile de lucrări în care ar fi fost încorporate materialele. De altfel, însuși reprezentantul societății precizează că materialele de la CA SRL, GR SRL și BC SRL nu au fost facturate distinct beneficiarului, că nu deține o situație cu valoarea exactă a materialelor de construcții incluse în facturile de prestări servicii către GC SA, respectiv că valoarea materialelor a fost inclusă în parte în prestările de servicii și nu a fost recuperată în totalitate, astfel că se reține ca justificată concluzia organelor de control că societatea nu a justificat utilizarea materialelor de construcții în scopul obținerii de venituri impozabile/ pentru operațiuni taxabile.

În ceea ce privește susținerea petentei că echipa de inspecție fiscală s-a bazat în apreciere și analiză pe prevederi legale care nu erau în vigoare la data efectuării operațiunilor economice

Petenta consideră că în mod nelegal echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile și TVA aferente achiziției de prestări servicii și materiale, motivând că nu au existat contracte, situații de lucrări sau foi de parcurs din care să rezulte prestările efectiv efectuate și ca legislația în materie nu prevede obligativitatea întocmirii acestor documente.

**În drept,** contrar susținerilor petentei, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, așa cum a fost modificat prin Legea nr. 343 din 17 iulie 2006, coroborat cu normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Norme metodologice:

„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.”

Organul de soluționare reține că, în interpretarea acestor dispoziții, prin Decizia civilă nr. 1261/2014, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

**În drept**, pe linie de TVA, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu normele metodologice date în aplicare:

„art. 145

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

a) operațiuni taxabile;”.

art.146 (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare menținute la art. 319 din Legea 227/2015.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, referitor la afirmația societății că atât impozitul pe profit, cât și TVA-ul au fost deduse în baza facturilor primite de la furnizori, care au fost întocmite cu respectarea prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codului Fiscal, având în vedere cele anterior precizate, se constată că îndeplinirea condiției de formă, aceea de a deține un document întocmit în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea 571/2003, nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, societatea trebuind să probeze și faptul că bunurile/serviciile îi erau necesare și că au fost utilizate pentru efectuarea de operațiuni taxabile.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

**1.2)** Cu privire la operațiunile de achiziție de servicii de transport de la SC GC SRL, organele de control precizează că acestea au fost efectuate în lunile februarie și martie 2012 și că nu s-a putut stabili componența acestor servicii și nici necesitatea achiziționării acestora sau dacă au corespondent în venituri. În raportul de inspecție se mai menționează că la solicitarea inspectorilor antifraudă de a se prezenta documente contracte, situații de lucrări/ foi de parcurs pe relația cu SC GC SRL, reprezentantul SC X SRL a afirmat că „*nu știu de existența unor astfel de documente (foi de parcurs, situații de lucrări), este posibil să existe dar în arhiva noastră nu au fost identificate*”

În contestația formulată petenta susține că dispozițiile legale care reglementează natura cheltuielilor deductibile, nu stabilesc în sarcina sa obligația întocmirii documentelor solicitate de către organele de control, respectiv contracte, situații de lucrări, foi de parcurs, și că la data prestării serviciilor nu era obligatorie întocmirea foilor de parcurs.

Societatea precizează că obligativitatea întocmirii foilor de parcurs este ulterioară datelor la care au avut loc operațiunile economice, având în vedere faptul că acesta obligativitate a fost introdusă prin H.G. nr. 670/04.07.2012-pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 5717 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Referitor la aceste susțineri, se reține că într-adevăr documentul “foaie de parcurs” a fost specificat expres în normele la Codul fiscal modificate prin HG nr. 670/2012, care precizează la punctul 45<sup>1</sup> dat în aplicarea art. 145<sup>1</sup>, că “În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Însă, și anterior acestei date, Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevedea obligativitatea deținerii și prezentării de documente pentru justificarea deducerii cheltuielilor și a TVA.

Totodată, la art. 27 alin. (2) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, se prevede obligativitatea întocmirii foii de parcurs, respectiv:

*„(2) Persoanele juridice deținătoare de vehicule au, pe lângă cele prevăzute la alin. (1), și următoarele obligații:*

*a) să verifice starea tehnică a vehiculelor, să facă mențiuni despre aceasta în foaia de parcurs sau ordinul de serviciu și să nu permită ieșirea în circulație a celor care nu îndeplinesc condițiile tehnice;*

*b) să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehiculele care se deplasează în cursă;”*

prevederea legală trebuind a fi interpretată în sensul că foile de parcurs se întocmesc înainte de plecarea în cursă și se eliberează în posesia șoferilor în timpul efectuării deplasării.

Ori, așa cum am arătat anterior, la pct. 48 din normele date în aplicarea prevederilor art. 21, alin. (4) lit. m), aprobate prin HG 44/2004, se dispune că „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.” Astfel se reține că prevederea legală enumeră cu titlu de exemplu tipuri de documente care pot justifica prestarea efectivă a serviciilor, dar acestea nu sunt prevăzute limitativ, contribuabilul putând să prezinte orice alte materiale corespunzătoare, organele de control făcând referire la foile de parcurs în ideea că ar fi putut reprezenta astfel de documente justificative. Această trimitere la foile de parcurs a fost făcută în condițiile în care conform prevederilor art. 27 alin. (2) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, persoanele juridice deținătoare de vehicule au obligația întocmirii foii de parcurs înainte de plecarea în cursă.

În același sens este și Decizia nr.1325/2012, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „urmare a prevederilor art.145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea

*corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Totodată, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, stipulează că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Astfel, simplul fapt că societatea deține facturi, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA, aceasta trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile sau scutite cu drept de deducere.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile și având în vedere și posibilitățile sale interne, iar indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Se constată că aceste decizii sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele S8 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a

**condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Se reține din textele legale invocate în speță că pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului, iar petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente în acest sens.

Astfel, se reține că în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile în valoare totală de X1 lei, și pentru TVA aferentă în sumă de X3 lei, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate și că au fost prestate în beneficiul operațiunilor sale taxabile.

**1.3)** Cu privire la cheltuieli cu execuție lucrări de restaurare tâmplarie, servicii înregistrate ca fiind efectuate de către societatea CE SRL, se reține că SC X SRL nu a prezentat cu prilejul inspecției fiscale rapoarte de lucru sau alte documente din care să reiasă prestarea efectivă a lucrărilor, respectiv din care să rezulte ce fel de lucrări s-au efectuat, numărul de ore, materiale utilizate....etc, fapt pentru care echipa de control a solicitat efectuarea unei expertize evaluatorii în conformitate cu dispozițiile art. 63 din Legea 207/2015. Totodată organele de control precizează că au considerat necesară efectuarea unei expertize tehnice la cele două imobile (Școala Veche și Primărie Veche), pentru care beneficiarul lucrărilor era SC RMGC SA, deoarece pentru facturile emise de SC X SRL clientului său SC RMGC SA începând cu anul 2012, nu au mai fost prezentate situații de lucrări.

Se reține că urmare a verificărilor efectuate de către un expert evaluator la locația unde societatea a precizat că au fost prestate serviciile în cauză, a fost întocmit raportul de expertiză înregistrat la AJFP X sub nr. 17014/19.03.2018, în care este consemnat că lucrările de restaurare tâmplărie au fost realizate doar în proporție de 50%.

În contestația formulată, petenta apreciază că expertiza extrajudiciară dispusă de către echipa de control nu are caracter de probă, fiind dispusă în afara procedurilor reglementate pentru rezolvarea unor cauze supuse verdictului justiției și că nu poate fi utilizată ca mijloc de probă în controlul fiscal.

Referitor la această susținere a petentei se reține că dispozițiile art. 55 alin. (2) lit. b) și ale art. 63 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevăd că:

*“art. 55 Mijloace de probă*

*[...]*

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

*[...]*

*b) solicitarea de expertize;*

**art. 63 Expertiza**

*(1) Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize. Organul fiscal este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului numele expertului.”*

Astfel, contrar susținerii petentei, se reține că organul fiscal poate solicita efectuarea unei expertize, aceasta fiind un mijloc de probă prevăzut expres de Codul de procedură fiscală pentru determinarea stării de fapt fiscale.

Cu prilejul susținerii orale a contestației, societatea a prezentat în plus față de documentele prezentate la control Raportul de lucrări privind conservarea-restaurarea tâmplăriilor existente la Școala veche RM, Raportul de lucrări privind tâmplării exterioare din lemn după faza de montaj, Școala veche RM, întocmite de SC CE SRL și Actul adițional nr. 1/2012 la contractul de prestări servicii nr. 31/189 din 27.07.2012, încheiat cu SC CE SRL.

Organul de soluționare reține însă că la stabilirea sumelor suplimentare, organele de control au ținut cont de expertiza efectuată asupra imobilelor și cauză, care a stabilit că tâmplăria

există faptic și este montată la imobilul „Școala veche” dar că lucrările de restaurare tâmplărie, înregistrate ca fiind efectuate de către societatea CE SRL în baza contractului de prestări servicii nr. 31/189/27 Iulie 2012, au fost efectuate în proporție de 50%, raportul de expertiză constituind un mijloc de probă legal pentru stabilirea situației de fapt fiscală.

Astfel, în mod legal organele de inspecție au considerat că jumătate din cheltuiala dedusă, respectiv suma de X29 lei (X28:2) nu este deductibilă fiscal la calculul bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit, fiind determinat impozit suplimentar în sumă de X30 lei, cu precizarea că această constatare nu a influențat baza impozabilă pentru TVA deoarece furnizorul SC CE nu este înregistrat ca plătitor de TVA.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate la punctele 1.1, 1.2 și 1.3, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018**, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X35 lei, compusă din: impozit pe profit în sumă de X36 lei și TVA în suma de X37 lei.

**2) În ceea ce privește TVA în sumă de X40 lei**

**Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au respins la deducere TVA aferentă achiziționării de autoturisme în sistem leasing, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat:

a) În perioada decembrie 2011- iunie 2012 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X31 lei aferentă achiziționării în sistem leasing a unor autoturisme (furnizori Unicredit Leasing, Impuls Leasing și Porsche Leasing), în condițiile în care nu s-a putut face dovada cu documente justificative că aceste autoturisme au fost utilizate în exclusivitate în folosul operațiunilor sale taxabile. Drept urmare, echipa de inspecție a concluzionat că societatea nu a aplicat limitările speciale prevăzute de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, la art. 145<sup>1</sup>, și a dedus nejustificat TVA în sumă de X31 lei.

b) În perioada iulie-decembrie 2012 societatea și-a exercitat în totalitate dreptul de deducere pentru TVA aferentă achiziționării de autoturisme în sistem leasing, în sumă de X32 lei, fără să aplice limitările speciale prevăzute de Legea 571/2003 la art. 145<sup>1</sup>. În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a dedus eronat TVA în sumă de X33 lei, reprezentând 50% din TVA aferentă achiziționării de autoturisme în sistem leasing, în condițiile în care nu a putut face dovada cu documente justificative (foi de parcurs) că aceste autoturisme au fost utilizate în exclusivitate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În contestația formulată, societatea precizează că aceste autoturisme au fost utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității economice, chiar și raportat la obiectul de activitate al acesteia iar neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că avea obligația de a întocmi foi de parcurs, este netemeinică întrucât nu precizează legea care prevede această obligație, și învederează că, în materie de TVA,



prevederile privind întocmirea foilor de parcurs au fost introduse abia în anul 2012, prin HG nr. 670/04.07.2012.

Totodată, petenta afirmă că echipa de inspecție fiscală nu a verificat dacă sunt întocmite foi de parcurs care atestă legalitatea deducerii TVA, pentru operațiunile economice anterior menționate.

**În drept**, pe linie de TVA, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și ale art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu normele metodologice date în aplicare:

**„art. 145**

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

*a) operațiuni taxabile;*

**art.146**

*(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”*

**„art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere în vigoare în luna decembrie 2011**

*(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

*d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.*

*(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.*

**art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere în vigoare de la 01.01.2012**

*(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere în vigoare de la 01.07.2012

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare menținute la art. 319 din Legea 227/2015.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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.

Referitor la susținerea petentei că obligativitatea întocmirii foilor de parcurs este ulterioară datelor la care au avut loc operațiunile economice, având în vedere faptul că acesta obligativitate a fost introdusă prin H.G. nr. 670/04.07.2012- pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se reține că într-adevăr documentul “foaie de parcurs” a fost specificat expres în normele la Codul fiscal modificate prin HG nr. 670/2012, care precizează la punctul 45<sup>1</sup> dat în aplicarea art. 145<sup>1</sup>, că “(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Însă, și anterior acestei date, Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevedea obligativitatea deținerii și prezentării de documente pentru justificarea deducerii cheltuielilor și a TVA. În acest sens s-a pronunțat și CJUE încă din anul 1985 în cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien, preluată chiar în Normele de aplicare a Codului fiscal, curtea subliniind că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deduceri.

Astfel, organul de soluționare reține că și pentru perioada dec. 2011- iun. 2012 societatea trebuia să prezinte la control documente din care să reiasă utilizarea autoturismelor în scopul activității economice desfășurate.

Totodată, se reține că la art. 27 alin. (2) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, se prevede obligativitatea întocmirii foii de parcurs, legiuitorul prevăzând că:

„(2) *Persoanele juridice deținătoare de vehicule au, pe lângă cele prevăzute la alin. (1), și următoarele obligații:*

a) *să verifice starea tehnică a vehiculelor, să facă mențiuni despre aceasta în foaia de parcurs sau ordinul de serviciu și să nu permită ieșirea în circulație a celor care nu îndeplinesc condițiile tehnice;*

b) *să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehiculele care se deplasează în cursă;”*

prevederea legală trebuind a fi interpretată în sensul că foile de parcurs se întocmesc înainte de plecarea în cursă și se eliberează în posesia șoferilor în timpul efectuării deplasării.

În ceea ce privește afirmația petentei că echipa de inspecție fiscală nu a verificat dacă sunt întocmite foi de parcurs care atestă legalitatea deducerii TVA, organul de soluționare reține că era obligația societății să prezinte aceste documente la control, respectiv că nu le-a prezentat nici în susținerea contestației.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: „(1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*” și ale 279 alin. (1) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația** formulată de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018**, emisă de A.J.F.P. X, pentru **TVA în sumă de X40 lei**.

**3) În ceea ce privește suma de X41 lei, din care:**

- **X26 lei impozit pe profit**
- **S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;**
- **S4 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;**
- **S5 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;**
- **S6 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;**
- **S7 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;**
- **S7 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;**
- **S8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;**
- **S9 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;**
- **S10 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;**
- **S11 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;**

**Referitor la obligațiile fiscale de natură salarială, stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, D.GR.F.P. Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă sumele plătite d-lui C X Emilian în baza Contractului de consultanță nr. 10/23.08.2010, se includ în baza de impozitare a veniturilor din salarii și asimilate salariilor, în condițiile în care contractul a fost încheiat cu o persoană ce are calitatea de angajat cu normă întreagă la SC X SRL iar societatea nu a probat că activitățile remunerate în baza acestui contract exced atribuțiilor**

**stabilite prin fișa postului pentru acest angajat.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2011-24.09.2012 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziția de servicii arhitectură, consultanță arhitectură, în sumă totală de X23 lei de la BIA C X Emilian, având ca titular pe dl C X Emilian, CNPX, care avea în această perioadă și calitatea de angajat al societății cu normă întreagă.

Societatea nu a prezentat la control situații de lucrări sau alte documente din care să reiasă în ce au constat serviciile prestate de BIA C X Emilian.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de X23 lei, reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, plătită de societatea X SRL către BIA C X Emilian, în perioada ianuarie 2011- decembrie 2012, reprezintă în fapt prime/ remunerații pentru serviciile prestate (venituri asimilate salariilor), prevăzute de art. 55 alin. (2) lit. k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. (67) și ale pct. (68) lit. a) din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2012, s-au stabilit cheltuieli cu salarii suplimentare în sumă de X24 lei, a fost majorată baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu suma de X25 lei (X24- X23= X25 lei) și implicit impozitul pe profit datorat cu suma de X26 lei. Totodată, pentru perioada 01.12.2011- 31.12.2012, în urma controlului au fost calculate contribuții obligatorii în sumă totală de X27 lei, din care S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, S4 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, S5 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, S6 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, S7 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, S7 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, S8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, S9 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, S10 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, S11 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

**În drept**, în speță sunt incidente dispozițiile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*art. 21 Cheltuieli*

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

*„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.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, se reține că legiuitorul a prevăzut că pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii, trebuie să fie încheiate contracte și să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare.

Organul de soluționare reține că, în interpretarea dispozițiilor legale antecitate, prin Decizia civilă nr. 1261/2014, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Prin urmare, simplul fapt că societatea deține facturi și contracte pentru achiziția de servicii, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a cheltuielilor, aceasta trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și că au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține că, în cazul achizițiilor de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile și având în vedere și posibilitățile sale interne, iar indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, deși petenta consideră că „raportat la obiectul contractului încheiat între cele două părți, precum și la obiectul de activitate al societății și al lucrărilor contractate de societatea noastră, se poate constata că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, iar în susținerea acesteia vin și documentele încheiate în acest sens, denumite din punct de vedere fiscal și documente justificative.”, se reține că aceasta trebuia să probeze necesitatea achiziționării acestor servicii având în vedere și posibilitățile sale interne, respectiv faptul că dl C era angajat cu normă întreagă cu funcția de arhitect.

În speță, la data de 29.06.2010 societatea a încheiat cu dl C X Emilian contractul individual de muncă nr. 2 în care se specifică faptul că durata contractului este nedeterminată, iar durata timpului de lucru este 8 ore/zi precum și că angajatul deține funcția de „Arhitect”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății „d-nul X Emilian C a fost angajatul societății noastre pe post de arhitect având atribuții, conform fișei postului, de proiectare arhitectură și a prestat efectiv activități legate de servicii de arhitectură”.

Astfel, se reține că în perioada în care a facturat serviciile pentru SC X SRL prin intermediul BIA C X Emilian, dl C deținea funcția de arhitect cu normă întreagă la această societate comercială.

Referitor la activitățile pe care societatea susține că le-ar fi prestat BIA C X Emilian „în afara programului de lucru, în zilele de odihnă și sărbători legale”, respectiv:

- realizarea site-ului societății;
- urmărirea procedurilor de atribuire a contractelor și identificarea unor lucrări de proiectare/ execuție potrivite societății noastre;
- coordonarea arhitecților stagiași sau a studenților arhitecți;
- realizarea imaginilor 3D cu aparatură proprie;
- realizări de machete cu mijloace proprii;
- deplasări în interesul societății cu mijloacele personale etc.

organul de soluționare reține că deși susține că „lucrările executate de BIA C X Emilian nu sunt cuprinse în atribuțiile de serviciu și au fost executate în afara programului de lucru” nici la control și nici în procedura contestației, societatea nu a prezentat niciun document din care să reiasă că activitățile remunerate în baza acestui contract exced atribuțiilor stabilite prin fișa postului pentru angajatul C X Emilian, obligație care-i revenea conform prevederilor art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015, care dispune că „(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Drept urmare, în aplicarea prevederilor art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„art. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

organul de soluționare apreciază ca neîntemeiată contestația în ceea ce privește încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor în sumă de X23 lei și stabilirea suplimentar de plată a unui impozit pe profit în sumă de X26 lei.

**În drept**, în ceea ce privește asimilarea veniturilor din salarii a sumei de X42 lei achitată BIA C X Emilian în perioada de prescripție, 01.12.2011-31.12.2012, sunt incidente următoarele prevederi ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal:

- **art.7 Definiții ale termenilor comuni**

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*[...]*

**2. activitate dependentă** - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

**2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:**

**a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;**

**b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;**

**c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;**

**d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, activitatea dependentă este orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare, iar orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre criteriile mai sus enunțate.

- **art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

- **art. 55 Definirea veniturilor din salarii**

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

*(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii. [...]",

coroborat cu pct. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

"106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate".

Se reține că dispozițiile art. 55 alin. (1) din Legea 571/2003 antecitate prevăd că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

Totodată, dispozițiile pct. 67 și pct. 68 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

"67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;
- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;
- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare/detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;
- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;
- recompensele și premiile de orice fel;
- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură.

**Referitor la impozitul pe veniturile din salarii** se au în vedere prevederile art. 57, alin. (1) și (2) și art. 58, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art.57 Determinarea impozitului pe venitul din salarii

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte, și următoarele:

[...]

art. 58 Termenul de plată a impozitului

(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.”

coroborat cu dispozițiile pct. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Se reține că legislația prevede că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/asigurat.

În speță SC X SRL a încheiat cu dl C X EMILIAN contractul individual de muncă 2/29.06.2010, de la data de 01.07.2010 acesta având calitatea de salariat cu normă întreagă și cu funcția de arhitect, la societatea verificată. Totodată, SC X SRL a încheiat cu B.I.A. C X EMILIAN, în calitate de furnizor, contractul nr. 10/23.08.2010, având ca obiect consultanță tehnică în elaborarea documentațiilor de proiectare (piese scrise, piese desenate, materiale ilustrative etc.) pentru LUCRĂRI DE PROIECTARE ARHITECTURA ȘI URBANISM la contractele încheiate de către X SRL. Părțile au convenit un preț de 500 lei/lună cu TVA inclus, pentru servicii de arhitectură și 2.200 lei pentru serviciile de urbanism.

Organul de soluționare reține că prin clauzele contractului 10/23.08.2010 este prevăzut că SC X SRL va achita sume fixe lunare pentru servicii de arhitectură, servicii care trebuiau să fie prestate de dl C X EMILIAN în calitate de arhitect angajat al societății verificate.

Se mai reține că așa cum însăși petenta susține „d-nul X Emilian C a fost angajatul



societății noastre pe post de arhitect având atribuții, conform fișei postului, de proiectare arhitectură și a prestat efectiv activități legate de servicii de arhitectură”, astfel că serviciile de arhitectură prestate de către B.I.A. C X EMILIAN, prin titularul său C X EMILIAN, se suprapun peste sarcinile normale de serviciu ale d-lui C X EMILIAN. Totodată, având în vedere faptul că părțile au convenit prin clauzele contractului un preț fix pentru serviciile de arhitectură de 500 lei/lună se constată ca întemeiată concluzia organelor de control că suma facturată reprezintă în fapt un venit salarial suplimentar.

Astfel, întrucât veniturile realizate de reprezentantul B.I.A. C X EMILIAN au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține ca întemeiată concluzia că petenta avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale prevăzute la TITLUL IX<sup>2</sup>- *Contribuții sociale obligatorii* în Legea nr. 571/2003.

Referitor la precizarea petentei din susținerea contestației, că organele de control nu au ținut cont de faptul că B.I.A. C X EMILIAN nu a avut o relație de colaborare unică cu SC X SRL, colaborând și cu alți clienți, se reține că faptul că persoana impozabilă B.I.A. C X EMILIAN desfășoară activitate pentru mai mulți clienți nu exclude posibilitatea ca reprezentantul acesteia să desfășoare în fapt o activitate dependentă pentru unii dintre aceștia. Ori în speță în ceea ce privește activitatea desfășurată de B.I.A. C X EMILIAN pentru SC X SRL se reține că nu au fost prezentate documente care să probeze că sarcinile nu se suprapun cu activitatea desfășurată de persoana fizică C X EMILIAN în calitate de angajat al SC X SRL, în baza fișei postului.

**În drept, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor** sunt reglementate la art. 296<sup>2</sup>, art. 296<sup>3</sup> lit. a) și e), art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a), art. 296<sup>5</sup> alin. (1), (2), (2<sup>1</sup>), (3), (4), (5) și art. 296<sup>18</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd următoarele:

**„art. 296<sup>2</sup> Sfera contribuțiilor sociale**

*În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.*

**art. 296<sup>3</sup> Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

*Contribuabilii sistemelor de asigurari sociale sunt, dupa caz:*

a) *persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;*

[...]

e) *persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;*

**art. 296<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

(1) *Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:*

a) *veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;*

[...]

u) *orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.*

**art. 296<sup>5</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor**

(1) *În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților*

pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (6).

(2<sup>1</sup>) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin.

(7). Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forța de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

### **Art. 296<sup>18</sup> Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;

b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

- c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:
- d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;
- d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;
- e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;
- f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”

Drept urmare, având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al acestor contribuții sub aspectul cotelor și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”  
**urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018 emisă de A.J.F.P. X, în ceea ce privește suma totală de X41 lei, din care X26 lei impozit pe profit, S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, S4 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, S5 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, S6 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, S7 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, S7 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, S8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, S9 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, S10 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, S11 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.**

**III.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.06.2018, emisă de A.J.F.P. X, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de A lei aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018 s-a dispus respingerea contestației pentru total obligații fiscale principale în sumă de S12 lei.**

**În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL **obligații fiscale în sumă totală de S12 lei, din care S1 lei impozit pe profit, S2 lei TVA, S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și X43 lei contribuții sociale obligatorii.****

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Y/20.06.2018, organul fiscal competent, în speță A.J.F.P. Brașov, a calculat accesorii în sumă totală de A lei, după cum urmează:

- pentru impozitul pe profit în sumă totală de S1 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D1 lei și penalități de întârziere în sumă de P1 lei;
- pentru TVA în sumă de S2 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D2 lei și penalități în sumă de P2 lei;
- pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S3 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D3 lei și penalități de întârziere în sumă de P3 lei;

- pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de S4 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D4 lei și penalități de întârziere în sumă de P4 lei;
- pentru contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de S5 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D5 lei și penalități de întârziere în sumă de P5 lei;
- pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S6 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D6 lei și penalități de întârziere în sumă de P6 lei;
- pentru contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de S7 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D7 lei și penalități de întârziere în sumă de P7 lei;
- pentru contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de S7 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D8 lei și penalități de întârziere în sumă de P8 lei;
- pentru contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S8 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D9 lei și penalități de întârziere în sumă de P9 lei;
- pentru contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de S9 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D10 lei și penalități de întârziere în sumă de P10 lei;
- pentru contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de S10 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D11 lei și penalități de întârziere în sumă de P11 lei;
- pentru contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de S11 lei au fost determinate dobânzi în sumă de D12 lei și penalități de întârziere în sumă de P12 lei.

Din anexa Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Y/20.06.2018, reiese că accesoriile au fost calculate pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia de impunere nr. F-X/18.05.2018, începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziilor de accesorii contestate, 20.06.2018.

Organul de soluționare reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor, ci consideră că nu datorează aceste obligații având în vedere principiul de drept *“accessorium sequitur principale”* în baza cărora au fost calculate și motivațiile și argumentele aduse cu privire la nelegalitatea deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligațiile fiscale principale.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 și 120<sup>1</sup> din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

<b>Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</b>	
O.G. 92/2003/R	Legea 207/2015
„art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	„art. 173 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
<b>Art. 120 Dobânzi</b> (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.	art. 174 Dobânzi (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”	
<p>Art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere  (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.  (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p>art. 176 Penalități de întârziere  (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.  (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere</p>

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Prin urmare, se reține că în mod legal organul de administrare, în speță A.J.F.P. Brașov, a calculat în virtutea principiului general de drept *“accessorium sequitur principale”* accesorii în sumă totală de **A lei**, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/18.05.2018.

Totodată, având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare, contestația depusă de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018, care privește obligațiile fiscale principale, a fost respinsă ca nemotivată cu privire la suma totală a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar, potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* în baza căruia au fost calculate, accesoriile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Prin urmare, având în vedere caracterul accesoriu al dobânzilor și penalităților de întârziere, prevederile legale incidente în speță, prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.06.2018, cu privire la **accesorii în sumă totală de A lei** din care:

- dobânzi în sumă de D1 lei și penalități de întârziere în sumă de P1 lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- dobânzi în sumă de D2 lei și penalități în sumă de P2 lei reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de X40 lei;
- dobânzi în sumă de D3 lei și penalități de întârziere în sumă de P3 lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii în sumă de S3 lei;
- dobânzi în sumă de D4 lei și penalități de întârziere în sumă de P4 lei reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de S4 lei;
- dobânzi în sumă de D5 lei și penalități de întârziere în sumă de P5 lei reprezentând accesorii aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de S5 lei;
- dobânzi în sumă de D6 lei și penalități de întârziere în sumă de P6 lei reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de S6 lei;
- dobânzi în sumă de D7 lei și penalități de întârziere în sumă de P7 lei reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de S7 lei;
- dobânzi în sumă de D8 lei și penalități de întârziere în sumă de P8 lei reprezentând accesorii aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de S7 lei;

- dobânzi în sumă de D9 lei și penalități de întârziere în sumă de P9 lei reprezentând accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de S8 lei;
- dobânzi în sumă de D10 lei și penalități de întârziere în sumă de P10 lei reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de S9 lei;
- dobânzi în sumă de D11 lei și penalități de întârziere în sumă de P11 lei reprezentând accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de S10 lei;
- dobânzi în sumă de D12 lei și penalități de întârziere în sumă de P12 lei reprezentând accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de S11 lei.

În ceea ce privește faptul că prin Sentința administrativă nr. 658/CAF/13.08.2018, dată de Tribunalul X în dosarul 1851/107/2018 având ca obiect suspendare executare act administrativ, s-a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.06.2018, se reține că instanța a precizat că se suspendă executarea până la data soluționării pe fond a acțiunii având ca obiect anularea acestor decizii, și a deciziei de impunere și a deciziei de accesorii, astfel că se impune emiterea unei soluții pe cale administrativă cu privire la ambele acte administrativ-fiscale.

Față de cele prezentate mai sus, având în vedere că societatea nu contestă accesoriiile sub aspectul modului de calcul și a cotelor aplicate, în baza dispozițiilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1, lit. a) din Ordinul nr. 3741/ privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "contestația poate fi respinsă ca:

*"a) neîntemeiată, în situația în care argumente de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat",*  
**se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.06.2018, cu privire la accesoriiile în sumă totală de A lei**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 272, art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## D E C I D E:

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, emisă de A.J.F.P. X, pentru **suma totală de S12 lei, din care:****

- S1 lei impozit pe profit;
- S2 lei TVA;
- S3 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- S4 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- S5 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- S6 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S7 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S7 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S8 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S9 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S10 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

- S11 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

**2) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.06.2018, emisă de A.J.F.P. Brașov, **pentru suma totală de A lei** din care:

- D1 lei dobânzi impozit pe profit;
- P1 lei penalități de întârziere impozit pe profit;
- D2 lei dobânzi TVA;
- P2 lei penalități de întârziere TVA;
- D3 lei dobânzi impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- P3 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- D4 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator
- P4 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator
- D5 lei dobânzi aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- P5 lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- D6 lei dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- P6 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- D7 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- P7 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- D8 lei dobânzi aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- P8 lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- D9 lei dobânzi aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- P9 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- D10 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
- P10 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
- D11 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- P11 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- D12 lei dobânzi aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- P12 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.