



**MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 209 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.R.L. din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A-SLP 408/24.02.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./17.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 408/24.02.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L., cu sediul în .X., strada .X., județul .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., având Cod Unic de Înregistrare .X., reprezentată convențional de .X. - Societate Civilă de Avocați, cu sediul profesional în .X., strada .X., județul .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr..X., anexată în original la dosarul contestației.

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./22.12.2015 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-.X./22.12.2015”) emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F- .X./22.12.2015 și are ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, .X. S.R.L. a formulat contestație și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.01.2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, normă legală în vigoare la data comunicării administrativ fiscal, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 contestată și a Raportului de inspecție fiscală nr.F- .X./22.12.2015, respectiv data de 30.12.2015, potrivit mențiunii olografe de pe adresa nr..X./30.12.2015 de înaintare a acestor acte administrative și de data depunerii contestației la Registratura generală a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., respectiv 01.02.2016, unde a fost înregistrată sub nr..X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(5) lit.a) și art.352 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F- .X./22.12.2015.

I. .X. S.R.L. (denumită în continuare .X. sau Societatea) solicită, în principal, admiterea contestației și anularea în tot a Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 cu consecința exonerării de la plată a sumei de .X. lei, iar, în subsidiar, stabilirea prin estimare a bazei de impunere aferente operațiunilor economice analizate, prin raportare la prețul de piață al tranzacțiilor sau la situația unor contribuabili cu activitate similară, pentru următoarele motive:

În prezentarea situației de fapt contestatara arată faptul că este o societate comercială care prestează activități de construcții de o anumită specializare, realizând construcții și lucrări de urbanizare în baza unor contracte de finanțare cu bani europeni.

Urmare unui control ce a vizat inițial raporturile cu un anumit partener contractual, prin actele atacate a fost pusă la îndoială întreaga sa activitate, echipa de inspecție fiscală interpretând într-o manieră abuzivă toate operațiunile pe care le-a desfășurat fără să ia în considerare realitatea faptică, bazându-se pe o motivare mai degrabă formală, respectiv că documentele financiar-contabile nu fac dovada unor cheltuieli care să îndeplinească toate condițiile legale pentru a fi considerate deductibile.

În ceea ce privește dispozițiile și principiile legale aplicabile, precum și jurisprudența națională și europeană în materie, societatea afirmă că, în ciuda bunei-credințe care trebuie să guverneze raporturile dintre organul fiscal și contribuabil, sunt încălcate sau ignorate o multitudine de dispoziții naționale, și anume: art.6 *Exercitarea dreptului de apreciere*, art.7 *Rolul activ* (alin.1 și alin.2), art.14 *Criteriile economice* (alin.1 și alin.2), art.49 *Mijloace de probă* (alin.1 și alin.2), art.65 *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale* (alin.1 și alin.2), art.67 *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere* (alin.1-alin.5) din Codul de procedură fiscală, precum și pct.65.1. și pct.65.2. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

Astfel, societatea precizează că din coroborarea acestor prevederi legale cu cele stipulate la art.11 din Codul fiscal, rezultă că organul fiscal are dreptul să reconsidere o operațiune economică însă numai atunci când, după verificarea situației scriptice și faptice prin toate mijloacele reglementate de lege și prin raportare la absolut toate împrejurările relevante, ajunge la concluzia conform căreia acea operațiune nu corespunde realității, ceea ce corespunde principiului fundamental de drept fiscal al prevalenței substanței asupra formei, acest precept fiind consacrat de mult în jurisprudența europeană și recent valorificat și de către instanțele noastre naționale, inclusiv Înalta Curte de Casație și Justiție (ICCJ).

În acest sens, societatea face trimitere și, după caz, citează paragrafe din:

- Decizia nr.1424/2013 pronunțată de ICCJ în dosarul nr.397/42/2011, Decizia ICCJ referitoare la plângerea companiei .X., Decizia nr.1017/26.03.2009 pronunțată în recurs de ICCJ;

- Deciziile CJUE (Curtea de Justiție a Uniunii Europene) în cauzele C-277/14 PPUH Stehcamp, C-80/11 Mahagében kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, C-324/11, C-132/06 Comisia Comunităților Europene împotriva Republicii Italiene, C-280/10 Polski Trawertyn, C-.X./10 .X. Maritsa Iztok 3AD, C-174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet, C-309/06 Marks & Spencer plc;

- Hotărârile CJUE în cauzele Bonik EOOD, Kittel și Recolta Recycling, Optigen.

Totodată, societatea invocă principiul egalității de tratament, principiul neutralității fiscale, principiul prevalenței substanței asupra formei, principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității.

De asemenea, societatea precizează că atât în practica europeană cât și în cea națională s-a reținut constant faptul că *de principiu, factura fiscală care îndeplinește condițiile legale reprezintă un document justificativ suficient „per se” pentru exercitarea dreptului la deducerea TVA*, contribuabilul nemaifiind obligat să demonstreze operațiunea economică analizată cu alte evidențe fiscal-contabile, respectiv dreptul la deducerea cheltuielilor rezultate în acele facturi trebuie recunoscut în mod obligatoriu cu excepția situației în care organul fiscal dovedește cu elemente obiective faptul că subiectul de drept investigat știa sau ar fi trebuit să cunoască împrejurarea conform căreia facturile în speță provin de la o persoană implicată într-o fraudă fiscală.

Mai mult, societatea precizează că în ipoteza în care, din cauza contribuabilului sau din motive independente de voința sa, evidențele scriptice nu mai pot fi prezentate în totalitate sau chiar deloc organului de control, acesta trebuie să stabilească situația fiscală reală prin orice alt mijloc de probă: verificări încrucișate la partenerii contractuali, solicitarea de informații la instituțiile publice care sunt competente să înregistreze diversele aspecte ale activității unui contribuabil, expertize tehnice, cercetări la fața locului etc., iar în lipsa elementelor uzuale substanța, respectiv realitatea unor operațiuni comerciale, poate fi determinată și prin aplicarea prețurilor de piață sau chiar luând în considerare activitățile desfășurate de contribuabili cu profil similar.

Pornind de la premisele teoretice mai sus menționate, societatea concluzionează faptul că:

- dreptul de deducere este un drept fundamental al contribuabilului;
- acest drept în principiu nu poate fi condiționat decât de prezentarea unei facturi care să îndeplinească cerințele legale;
- în măsura în care facturile nu îndeplinesc toate condițiile legale, acestea pot fi completate în susținerea caracterului real și deductibil de alte mijloace de probă;
- în lipsa oricăror documente justificative fiscal-contabile sau în ipoteza unora incomplete ori incorect întocmite, organul fiscal poate stabili realitatea fiscală și prin considerarea prețului de piață al operațiunilor economice analizate etc.;
- pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie să fie reale și să fie efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile;
- organul fiscal, sub condiția dovedirii cu elemente obiective fie a nerealității unei operațiuni economice fie a implicării persoanei impozabile într-o fraudă fiscală, poate reconsidera acea operațiune cu consecința negării caracterului deductibil al cheltuielilor și a restabilirii bazei impozabile.

Societatea afirmă că, la insistențele repetate ale organelor de inspecție fiscală, deși nu era obligată din punct de vedere legal, în anul 2015 a realizat retroactiv o împărțire a evidenței contabile pe centre de costuri, iar

întrucât această împărțire s-a realizat la o perioadă mare de timp față de datele contractelor verificate s-au strecurat erori involuntare, însă aceste neconcordanțe nu sunt de natură a afecta în fapt situația fiscală deoarece toate achizițiile de materiale au fost destinate unor lucrări reale desfășurate de societate într-un an fiscal.

Societatea precizează că, pe fiecare an în parte, situația se prezintă astfel:

În ceea ce privește **impozitul pe profit aferent anului 2009**:

Societatea, invocând art.91 și art.98 din Codul de procedură fiscală, precum și prevederile stipulate în O.M.E.F. nr.3512/2008, susține că termenul de prescripție aferent anului 2009 a început să curgă la data de 01.01.2.X. și a expirat la data de 01.01.2015, astfel că nu se mai puteau pretinde documente și explicații în legătură cu operațiunile desfășurate pe parcursul acestui an (a se vedea și decizia nr.1005/2008 a Curții de Apel Târgu-Mureș).

Totodată, pe fondul cauzei, societatea precizează următoarele:

- în ceea ce privește Contractul nr..X./2008 reprezentând lucrări efectuate la .X. din Mangalia, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei constând în stocuri de materiale și factura nr..X./05.10.2009 emisă de .X.:

Deși contractul a fost încheiat în anul 2008, lucrările s-au executat și la începutul anului 2009 existând în acest sens procesul verbal de recepție din 28.01.2009 și procesul verbal de remediere nr. .X./06.0.X.9, astfel că era îndreptățită să realizeze și să înregistreze în anul 2009 cheltuieli cu materialele.

Chiar dacă, dintr-o eroare contabilă, cheltuielile cu materialele aferente contractului în cuantum de .X. lei au fost înregistrate în contul de cheltuieli ulterior datei de realizare a lucrărilor, acest fapt nu poate atrage sancțiunea nedeductibilității acestora în condițiile în care materialele au fost achiziționate în perioada desfășurării contractului și au fost puse în operă la această lucrare, realitatea lucrărilor efectuate fiind dovedită prin contract și situații de lucrări.

Referitor la factura nr..X./05.10.2009 emisă de .X., aceasta a avut la bază contractul nr..X./17.10.2008 încheiat între .X., în calitate de beneficiar, și .X., în calitate de prestator, și a vizat realizarea lucrărilor la .X., precum și documente justificative, cum ar fi situațiile de lucrări și procesul verbal de recepție .X. – .X. încheiat anterior datei procesului verbal de recepție la terminarea întregii lucrări.

Faptul că facturarea unor lucrări prestate în anul 2008 s-a realizat în anul 2009 ar putea atrage conform legii contabilității sancțiuni pentru .X. și nu neacordarea dreptului de deducere a unor cheltuieli pentru .X..

- în ceea ce privește Contractul nr..X./2008 reprezentând lucrări de construcție efectuate la Grădinița nr..X.” din Cernavodă, echipa de inspecție

fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei constând în stocuri de materiale, transport marfă, persoane, impozite, taxe, chirii.

Situația de fapt a fost reținută în mod eronat de echipa de inspecție fiscală, întrucât predarea lucrării nu s-a realizat în anul 2008 ci în luna august 2009, conform procesului verbal de recepție, la stadiul fizic de 70% deoarece beneficiarul inițial Orașul Cernavodă și Inspectoratul Școlar nu au mai avut fondurile necesare pentru terminarea lucrării.

Realitatea executării lucrărilor este dovedită de procesul verbal de recepție semnat de reprezentanți ai statului dar și de lucrarea în sine care se găsește în prezent în același stadiu.

În fapt, cheltuielile s-au realizat în temeiul Contractului de lucrări nr. .X./24.11.2008 încheiat cu Inspectoratul Școlar Județean în calitate de beneficiar, având în vedere că la momentul respectiv Orașul Cernavodă nu mai deținea fondurile bănești necesare pentru continuarea contractului inițial, care își încetase efectele.

Chiar dacă suma de .X. lei a fost facturată și achitată de către beneficiar în luna decembrie 2008, aceasta a fost insuficientă pentru acoperirea tuturor costurilor necesare finalizării lucrării, existând numeroase dispoziții de șantier aferente schimbărilor de soluții inițiale care au dus la creșterea costurilor, iar întrucât a efectuat lucrări de construcție și în anul 2009 în mod corect a înregistrat cheltuieli deductibile inclusiv pentru această perioadă, neexistând interdicții contabile de înregistrare în evidențe a cheltuielilor după emiterea facturii în condițiile în care lucrările de execuție au continuat.

- în ceea ce privește Contractul nr..X./2009 reprezentând lucrări efectuate pentru Primăria Medgidia, constând în edificarea a 10 locuințe pentru familii de rromi din localitate, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei reprezentând materiale care nu se regăsesc în situațiile de lucrări avizate de beneficiarul final.

Facturile de achiziții de la .X. pentru instalații termice pe gaz, în cuantumul mai sus menționat, au fost înregistrate din eroare pentru Contractul nr..X./2009 la momentul în care s-a realizat împărțirea pe centre de cost la cererea organului de control, acestea fiind puse în operă la alt proiect aflat în derulare în anul 2009, și anume la Colegiul Tehnic Titulescu.

În ceea ce privește constatarea potrivit căreia .X. nu a făcut dovada intrării în patrimoniu a bunurilor în speță, societatea susține că aceasta nu este reală întrucât .X. avea puncte de lucru și stocuri în Medgidia și Mangalia în baza contractului de consignație încheiat cu .X. S.R.L., marfa fiind achiziționată de .X. de la Romstal pe baza de factură, existând documente de proveniență pentru bunurile în cauză.

- în ceea ce privește cheltuielile materiale în valoare de .X. lei, reprezentând beton livrat în baza facturilor emise de .X. S.R.L., situația de fapt reținută organul de inspecție fiscală este eronată întrucât factura prin care s-a stornat alta factură de achiziție beton emisă și înregistrată în anul

2.X., a fost emisă la data de 10.05.2.X., astfel că stornarea unei facturi de achiziție la 10 zile de la emitere nu are consecințe asupra situației fiscale din anul 2009.

- în ceea ce privește Contractul nr..X./05.1.X.9 reprezentând lucrări efectuate la Centrul Social de Urgențe .X., în care beneficiar a fost Primăria Municipiului Tulcea – Direcția de Asistență și Protecție Socială, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei, reprezentând lucrări de instalații termice și sanitare interioare executate de .X. în cadrul proiectului.

Situația de fapt reținută organul de inspecție fiscală este eronată întrucât .X. nu a efectuat, în baza Contractului nr..X./06.1.X.7, lucrări de instalații termice și sanitare la Centrul de Urgențe, dovadă în acest sens fiind situațiile de lucrări în care nu sunt incluse devize pentru lucrările de instalații.

Chiar dacă în Contractul nr..X./06.1.X.7 erau menționate toate lucrările necesare reabilitării acestei clădiri, în fapt părțile au înțeles să acționeze de o altă manieră, respectiv prin Contractul nr..X./23.01.2009 .X. s-a obligat, în calitate de executant, să realizeze lucrările de instalații termice și sanitare aferente acestei clădiri.

În acest sens, a fost încheiat la data de 09.11.2009 procesul verbal de recepție finală a lucrării nr..X. între .X. și Primăria Tulcea, iar anterior încheierii acestui proces verbal, a fost încheiat la data de 10.04.2009 procesul verbal nr..X. de predare a lucrării în cauză de .X..

- în ceea ce privește suma de .X. lei constând în consum de materiale achiziționate de .X. de la .X., societatea susține că atâta vreme cât face dovada că achiziția de materiale s-a realizat pe bază de facturi, tratamentul contabil ulterior nu interesează din perspectiva realității și a deductibilității sumelor respective.

Totodată, societatea reiterează cele precizate cu privire la constatarea potrivit căreia .X. nu a făcut dovada intrării în patrimoniu a bunurilor în speță.

- în ceea ce privește Contractul de execuție nr..X./2009 încheiat cu .X., lucrările de instalații la căminele de vane și de vizitare au fost executate, existând situații de lucrări și procesul verbal de recepție nr..X./29.01.2.X..

Diferența între data facturării către .X. (30.09.2009) și datele facturilor de achiziții marfă de la .X. (noiembrie 2009) reprezintă o eroare și anume în cuprinsul facturii emisă de .X. trebuia să se menționeze „avans”.

Referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente anilor 2.X.-2013:

- în ceea ce privește Contractul de prestări servicii nr..X./02.1.X.9 având ca obiect lucrări de construcții, instalații termice la centrala termică, alimentare cu apă, canalizare pentru Spitalul .X., județul .X., beneficiar .X., echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma

de .X. lei, reprezentând materiale achiziționate de la .X., precum și suma de .X. lei constând în contravaloare lucrări prestate de .X..

Societatea susține că există situații de lucrări întocmite către .X. care sunt în concordanță cu obiectul contractului, din eroare la întocmirea situației pe centre de cost fiind menționate facturile provenite de la .X. (nr..X., nr..X. și nr..X.) precum și cele de la .X. și .X., eroare ce nu are înrăurire asupra situației fiscale deoarece bunurile achiziționate au fost puse în operă la alte proiecte în desfășurare în acel moment.

Totodată, societatea reiterează cele precizate cu privire la constatarea potrivit căreia .X. nu a făcut dovada intrării în patrimoniu a bunurilor în speță.

Referitor la deplasarea personalului și cazarea acestuia în localitatea Roșiorii de Vede, aceasta nu are relevanță din punct de vedere fiscal, fiind doar posibile încălcări ale contractelor de muncă.

Facturile emise de .X. au avut la bază contractul de prestări servicii nr. .X./03.02.2.X., neexistând contradicții între obiectul contractului general de lucrări încheiat cu beneficiarul final și obiectul contractului încheiat cu .X..

- în ceea ce privește Contractul de prestări servicii nr..X./2.X. având ca obiect lucrări de canalizare menajeră Năvodari, în care beneficiar a fost .X., echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei, reprezentând contravaloare lucrări prestate de către .X..

Societatea susține că, prin contractul de prestări servicii nr..X./28.04.2.X. a subcontractat lucrările către .X., realitatea efectuării acestora fiind dovedită de lucrarea în sine, de situațiile de lucrări și de procesele verbale de recepție semnate.

De asemenea, societatea susține că aspectele ce țin de contabilitatea .X. nu au relevanță în speță, precum și faptul că .X. avea angajați care au lucrat efectiv, însă lucrarea s-a efectuat și cu ajutorul unor angajați ai .X., întrucât cele două societăți sunt părți afiliate.

- în ceea ce privește Contractul nr..X./20.04.2.X. încheiat cu .X. în calitate de beneficiar, având ca obiect prestări servicii pentru efectuarea de lucrări de contorizare a vânzărilor de căldură și apă caldă – Primăria București, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei, reprezentând contravaloare lucrări facturate de subcontractorul .X..

Societatea susține că prin contractul de prestări servicii nr..X./21.04.2.X. a subcontractat lucrările către .X., reiterând argumentele precizate în ceea ce privește Contractul de prestări servicii nr..X./2.X..

În plus, societatea susține că facturarea de către subcontractantul .X. cu 4 luni întârziere față de data procesului verbal de recepție încheiat între .X. și .X. nu are relevanță întrucât data facturării nu reprezintă data executării lucrărilor, putând atrage eventual sancțiuni de ordin contravențional în temeiul legii contabilității și nu neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor pentru .X..

- în ceea ce privește Contractul nr..X./15.04.2.X. încheiat cu .X. în calitate de beneficiar, având drept obiect servicii de construcții montaj la Spitalul .X., echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei, în perioada iulie-octombrie 2.X..

Societatea susține că înregistrarea cheltuielilor în perioada ulterioară datei de predare a lucrării, respectiv 15.06.2.X., nu reprezintă un aspect de natură să ducă la nedeductibilitatea sumelor, ci eventual la sancțiuni pentru încălcarea unor prevederi din legea contabilității, existând posibilitatea să se fi strecurat erori în înregistrarea cheltuielilor la momentul realizării împărțirii pe centre de costuri.

De asemenea, societatea susține că aceste cheltuieli sunt aferente unor lucrări reale, ce au fost predate, așa cum rezultă din procesul verbal de recepție, din situațiile de lucrări și din documentația justificativă.

- în ceea ce privește materialele în sumă de .X. lei aferente contractului de execuție lucrări constând în locuințe pentru familii de romi în localitatea Medgidia, echipa de inspecție fiscală a considerat că nu are drept de deducere întrucât au fost scăzute din gestiune în anul 2.X., în condițiile în care contractul s-a desfășurat în anul 2009.

Societatea susține că scoaterea din gestiune prin înregistrarea în consum a materialelor în anul 2.X. este justificată întrucât procesul verbal de recepție al lucrării a fost încheiat în februarie 2.X..

De asemenea, societatea susține că pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la inventariere a fost sancționată contravențional, iar o neacordare a dreptului de deducere ar reprezenta o dublă sancționare.

- în ceea ce privește cheltuielile în cuantum de .X. lei reprezentând servicii de masă și cazare pentru anul 2.X., respectiv în cuantum de .X. lei pentru anul 2011 și în sumă de .X. lei pentru anul 2012, facturate de .X., acestea au borderou de masă și cazare din care rezultă numărul de salariați ai .X., fluctuația de personal împiedicând evidențierea în cuprinsul documentației a numelor persoanelor care s-au cazat și a felurilor de mâncare consumate.

- în ceea ce privește factura nr. .X./29.11.2.X. emisă de .X. pentru lucrări de reparații auto în sumă de .X. lei, în cuprinsul acesteia este menționată mașina pentru care s-au efectuat lucrările astfel că are drept de deducere.

- referitor la factura emisă de .X., aceasta conține în principal produse necesare societății, ciorapii de dama în valoare de .X. lei, strecurați în cuprinsul acesteia nu pot atrage caracterul nedeductibil al întregii facturi în valoare de .X. lei.

- în ceea ce privește cheltuielile materiale în valoare de .X. lei, reprezentând beton livrat în baza facturilor emise de .X. S.R.L., argumentele pentru acest capăt de cerere au fost aduse și în anul 2009.

- în ceea ce privește Contractul de execuție de lucrări nr..X./02.06.2011 încheiat între .X., în calitate de executant și .X., în calitate

de beneficiar, pentru lucrări de construcții-modernizare oficii comerciale la UTR .X., echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei.

Societatea precizează că a încheiat cu .X. contractul de execuție lucrări nr..X./04.11.2.X., prin acte adiționale termenul de execuție fiind prelungit până la data de 05.08.2011, iar Contractul nr..X./02.06.2011 a fost încheiat în perioada de derulare a contractului cu .X.. Lucrările au fost executate în luna iunie și predate formal la sfârșitul anului 2011 către .X..

- în ceea ce privește contractul de închiriere mijloace de transport nr..X./15.01.2008 încheiat între .X., în calitate de beneficiar, și .X., în calitate de prestator, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în suma de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în anul 2011, respectiv, în anul 2012, cheltuieli în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar, în anul 2013, cheltuieli în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Societatea precizează că din documentele justificative rezultă că închirierea a vizat autovehicule destinate transportului de persoane și de mărfuri și nu de autoturisme pe care să le folosească persoanele aflate în funcții de conducere din cadrul .X., așa cum a reținut echipa de inspecție fiscală.

- în ceea ce privește Contractele de execuție de lucrări nr..X./12.07.2012 și nr..X./2013 încheiate între .X., în calitate de executant și Comuna .X., județul .X., în calitate de beneficiar, pentru executare, finalizare și întreținere amenajări interioare și exterioare la Școala generală, respectiv pentru executare lucrări la Liceul Regele Carol I, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei, respectiv suma de .X. lei pentru consumuri de materiale și cheltuieli cu personalul

Societatea susține că deși a înregistrat consumurile de materiale după data procesului verbal de recepție nr..X./11.09.2012, respectiv a înregistrat consumuri de materiale anterior datei de încheiere a contractului de execuție nr..X./2013, lucrările au caracter real, materialele fiind înglobate în lucrare, existând procese verbale de predare primire, situații de lucrări, eroarea putând proveni de la întocmirea situației privind împărțirea pe costuri.

- în ceea ce privește Contractele de execuție lucrări nr..X./2012 și nr..X./2012 încheiate între .X., în calitate de executant și Orașul Cernavodă, în calitate de beneficiar, pentru lucrări de executare racorduri rețea de canalizare și proiectare executare rețea de canalizare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu materiale în suma de .X. lei, pentru anul 2012 și în sumă de .X. lei, pentru anul 2013.

Societatea susține că aceste materiale au fost menționate din eroare ca fiind consumate la aceste contracte (facturile emise de .X. și .X.), eroare ce provine de la întocmirea situației privind împărțirea pe costuri, dar care nu are relevanță față de situația fiscală generală a societății întrucât au fost consumate la un alt proiect aflat în derulare în perioada respectivă.

Referitor la cheltuielile înregistrate ulterior datei de întocmire a proceselor verbale de recepție, societatea susține că materialele au fost achiziționate în timpul derulării contractelor, iar realitatea lucrărilor este dovedită de existența rețelelor de canalizare și de documentele justificative, putând atrage doar sancțiuni conform legii contabilității și nu nedeductibilitatea cheltuielilor.

- în ceea ce privește Contractul de execuție lucrări nr..X./2.X. încheiat între .X., în calitate de executant și .X., în calitate de beneficiar, pentru executarea lucrărilor de modernizare și securizare clădire UTR Tulcea, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu materiale în suma de .X. lei, societatea reiterează argumentele precizate în ceea ce privește Contractele de execuție lucrări nr..X./2012 și nr..X./2012.

- referitor la factura nr..X./30.06.2012, emisă în baza contractului nr..X./2012 încheiat cu .X., în calitate de prestator pentru lucrări construcții, societatea precizează că operațiunile efectuate de .X. menționate în situația de lucrări se regăsesc în celelalte situații aferente facturilor emise de .X. către beneficiarul final.

În concret, .X. a introdus în situațiile de lucrări către beneficiar și lucrările efectuate de .X. care nu fuseseră încă facturate de această societate, însă nefacturarea lucrărilor la momentul efectuării acestora poate atrage doar sancțiuni de ordin contabil și nu nedeductibilitatea cheltuielilor în condițiile în care lucrările efectuate de .X. sunt reale și dovedite cu documente justificative.

- în ceea ce privește Contractele de execuție lucrări nr..X./2012 și nr..X./14.03.2013 încheiate între .X., în calitate de prestator/executant, și .X., în calitate de beneficiar, pentru lucrări de construcție silozuri de cereale în comuna .X., județul .X., respectiv pentru lucrări de reparații capitale la Judecătoria Turnu Măgurele, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei, respectiv suma de .X. lei, pentru consumuri de materiale și prestări servicii de către terți.

Societatea reiterează argumentele privind realitatea lucrărilor, dovedită de situații de lucrări, deviz ofertă, procese verbale de recepție, existența silozurilor, posibilitatea strecurării unor erori la întocmirea situației de împărțire pe costuri, precum și faptul că înregistrarea cheltuielilor după data întocmirii proceselor verbale de recepție nu are relevanță față de caracterul real al cheltuielilor.

- în ceea ce privește factura emisă de .X. reprezentând contravaloare lucrări de instalații electrice, aceasta este lizibilă și are la bază contract, situații de lucrări.

- în ceea ce privește factura nr..X./2012 emisă de .X. S.R.L., societatea susține că are drept de deducere pentru masa servită de muncitorii aflați pe șantierul lucrărilor de canalizare de la Cernavodă.

- în ceea ce privește Contractul de execuție lucrări nr..X./2012 încheiat între .X., în calitate de executant și Agenția pentru Protecția

Mediului .X., în calitate de beneficiar, pentru lucrări de executare, finalizare și remediere defecte de supraetajare, amenajare spațiu arhivă, reamenajare laboratoare, reparații sediu, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei.

Societatea precizează că în baza Contractului de prestări servicii nr..X. /01.12.2012 încheiat cu .X., în calitate de executant lucrări de reparații, modernizare sediu și laboratoare APM .X., aceasta societate a facturat contravaloarea serviciilor prestate, iar organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat că s-au executat lucrări la două sedii ale APM, în fapt existând o singură clădire la care s-au efectuat lucrări, aceasta având ieșire la două străzi.

Doar aparent .X. ar practica prețuri mai mari decât .X., diferența provenind de la modalitatea de întocmire a devizelor, însă raportat la metru pătrat, valoarea prestației .X. fiind mai mică decât cea pe care .X. a facturat-o beneficiarului.

Lucrările au caracter real, dovedite cu situații de lucrări, documente justificative, lucrarea a fost câștigată la licitație în baza unui caiet de sarcini.

- în ceea ce privește Contractul de execuție lucrări nr..X./10.05.2013 încheiat între .X., în calitate de prestator și .X., în calitate de beneficiar, pentru executare lucrări la obiectivul „construire punct de colectare cereale Alexandria”, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei.

Societatea reiterează argumentele privind realitatea lucrărilor, dovedită cu facturi, de situații de plată etc., precum și faptul că înregistrarea materialelor înaintea semnării contractului reprezintă doar o greșeală de evidențiere la momentul întocmirii situației de împărțire pe centre de cost.

- în ceea ce privește Contractul nr..X./2.X. încheiat cu comuna .X., prin care .X., urmare câștigării licitației publice, s-a obligat să efectueze lucrări de construcții, canalizare, ape reziduale, stație de pompare, stație de epurare, precum și structuri pentru terenuri de sport, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei (suma de .X. lei în relația cu .X. și suma de .X. în relația cu .X.).

Societatea susține că lucrarea are un caracter real, dovadă fiind faptul că aceasta a fost finanțată din bani europeni, existând controale foarte riguroase cu privire la cantitatea și calitatea lucrării, precum și înscrisurile: cartea tehnică, numeroasele procese verbale de inspecție, facturi, situații de lucrări.

Devizele au fost completate potrivit Normelor de deviz – catalog de construcții din anul 1982, care nu sunt de actualitate, astfel că în deviz trebuie să se menționeze manoperă mai multă în condițiile în care tehnica actuală și utilajele permit desfășurarea mai eficientă a activității (spre exemplu, un buldoexcavator poate săpa într-o zi ceea ce în trecut s-ar fi realizat cu 40-50 de salariați).

Din situațiile de lucrări rezultă că .X. și .X. au realizat lucrări de terasament diferite aferente lucrărilor de realizare a rețelei de canalizare fără să existe suprapunere între activitățile prestate.

Marfa înscrisă în facturi a fost livrată de .X. prin mijloace proprii în temeiul contractului de vânzare-cumpărare nr..X./ 01.03.2.X., iar avizele de expediție au fost semnate de reprezentanți ai .X..

Totodată, societatea precizează că nu exista posibilitatea cântăririi pe șantier a unor mari cantități de marfă, fapt pentru care lipsa bonurilor de cântar nu poate atrage consecințe fiscale.

Închirierea utilajelor de la .X., în baza contractului de închiriere nr..X./2.X., a avut un caracter real și necesar pentru executarea lucrărilor, existând situații (pe care le anexează) din care rezultă în concret numărul de ore lucrat de fiecare utilaj închiriat.

- în ceea ce privește Contractul nr..X./2011 încheiat cu comuna .X., având ca obiect construire sediu Consiliul Local, echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuială nedeductibilă suma de .X. lei (în relația cu .X. - prestator de servicii în baza contractului nr..X./28.10.2011 și în relația cu .X. - în baza contractului de prestări servicii nr..X./10.12.2011).

Societatea reiterează argumentele privind modul de completare al devizelor, privind realitatea lucrărilor efectuate, dovedită de facturi, situații de lucrări, devize, precum și cu privire la faptul că pentru marfa achiziționată (în cuantum de .X. lei), ce a fost introdusă în consum după data procesului verbal de recepție, nu poate fi sancționată cu neacordarea dreptului de deducere.

- în ceea ce privește Contractele nr..X./2012 și nr..X./2012 aferente celor două Loturi scoase la licitație publică pentru lucrarea având ca obiect „dezvoltarea infrastructurii, îmbunătățirea serviciilor de bază și punerea în valoare a moștenirii culturale în comuna .X.”.

Societatea precizează că pentru Lotul I s-a obligat să execute terasamente conductă, subtraversare etc., iar pentru Lotul II construirea unui „Afterschool”.

În relația cu .X., echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând diferența între contravaloarea utilajelor facturate de .X. în temeiul contractului de închiriere utilaje nr..X./2013 și a celor facturate de .X. către beneficiarul final.

Totodată, societatea susține că realitatea cheltuielii cu închirierea utilajelor rezultă din contract, documentația aferentă facturii, necesitatea utilizării acestor tipuri de utilaje pe care .X. nu le deținea, fără să fie necesară încheierea de procese verbale de predare a utilajelor întrucât închirierea s-a realizat cu personal deservant care păzea utilajele, precum și din faptul că proiectul a fost finanțat din bani europeni, fiind efectuate controale riguroase cu privire la cantitatea și calitatea lucrării.

În ceea ce privește relația cu .X., de la care a pornit inspecția fiscală, societatea precizează că a depus de la început, întrucât nu putea proba

plățile efectuate, drept garanție un teren intravilan din categoria „pădure” a cărui valoare acoperea creanța bugetară, potrivit contractului de ipotecă imobiliară autentificat sub nr..X./21.08.2015.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, societatea precizează că argumentele aduse în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor sunt aplicabile și în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

În plus, în cazul taxei pe valoarea adăugată, societatea precizează următoarele:

- referitor la facturile emise de .X. și .X. în anul 2.X., cu TVA în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, facturile au reprezentat achiziții de materiale folosite în activitatea societății;

- referitor la contractul privind execuția de lucrări la Școala .X. nr..X./2009, facturarea s-a realizat corect cu cota de TVA de 19%, astfel încât nu se impunea colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- referitor la contractul nr..X./2012 de prestări servicii lucrări la Școala .X., colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu se impunea întrucât evidențierea în contabilitate a unui consum de materiale ulterior datei de predare a lucrării s-a realizat din eroare la momentul împărțirii pe centre de cost, eroare ce nu are înrăurire asupra situației fiscale atâta timp cât mărfurile au fost achiziționate în vederea realizării unor operațiuni taxabile;

- referitor la contractele nr..X./2013 și nr..X./2013 în legătură cu Școala Generală din .X., materialele au fost achiziționate în scopul efectuării unor operațiuni taxabile, motiv pentru care nu se impune colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, care reprezenta taxă pe valoarea adăugată dedusă anterior de .X.;

- referitor la contractul nr..X./2014 încheiat cu .X. pentru lucrări de confecționare și montare armături la obiectivul *Locuințe pentru Tineret Alexandria*, nu se impunea colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât toate materialele identificate s-au folosit pentru realizarea unor operațiuni taxabile;

- nu se impunea ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru scăderile din gestiune întrucât materialele au fost scoase din gestiune potrivit Notei contabile nr..X./2014 în vederea punerii în operă în lucrări, deci pentru efectuarea de operațiuni taxabile;

- în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă în cuantum de .X. lei, nu se impunea ajustarea taxei întrucât materialele în sumă de .X. lei au fost date în consum pe următoarele Contracte: nr..X./2011, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2012 și nr..X./2012; facturile de cumpărare materiale identificate se regăsesc în contul .X./X.2 iar consumurile alocate pe contracte se reflectă în situația împărțirii pe centre de profit;

- în relația cu .X., deducerea taxei pe valoarea adăugată este justificată întrucât facturile identificate au la bază contractele nr..X./29.11.2012 - Siloz .X., nr..X./24.08.2013 și nr..X./ 14.05.2013, iar lucrările din aceste contracte sunt reale și au fost realizate pentru operațiuni taxabile;

- în relația cu .X. unde există facturi care au la bază contracte și oferte și ulterior facturi de stornare, nu se stabilesc sume deduse greșit sau TVA de colectat.

Având în vedere argumentele mai sus menționate, .X. S.R.L. solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și anularea titlului de creanță contestat.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuată la .X. S.R.L., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2009-31.12.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit și a perioadei 01.10.2.X.-31.12.2014 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 contestată, în care au fost consemnate următoarele:

Impozit pe profit:

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea prin sondaj a documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv documentele financiar-contabile, facturile emise de furnizori și de .X. S.R.L., notele contabile, fișele analitice furnizori, clienți, cheltuieli, venituri, jurnalele de cumpărări și vânzări, declarațiile privind impozitul pe profit (cod formular 101) și TVA (cod formular 300), contractele privind lucrările executate de .X. S.R.L. concomitent cu cheltuielile aferente acestora, consumul de materiale și serviciile efectuate de terți.

Având în vedere că societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să justifice înregistrarea cheltuielilor materiale pentru realizarea veniturilor înregistrate în perioada verificată, în temeiul prevederilor O.M.F.P nr.1.X./2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune și a art.52 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în data de 07.09.2015 echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului societății repartizarea cheltuielilor pe lucrări executate.

Urmare acestei solicitări, contribuabilul a prezentat *Situația repartizării cheltuielilor pe centre de profit pentru perioada 2009-2014* (Anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală) în care sunt redată cumulat pe luni

cheltuielile cu materialele, combustibil, transport, cu salariile, cu serviciile executate de terți.

Din analiza acestei situații, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înscris cheltuielile materiale pe sume globale în perioade care au urmat încheierii lucrărilor, fără să fie prezentate pe componență și fără să fie înscrise în *Fișa buget Cartea mare* astfel încât nu a putut stabili ce reprezintă și dacă aparțin lucrării.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a analizat prin sondaj cheltuielile efectuate (contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți; contul 624 - Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal), iar în situația în care societatea nu a prezentat rapoarte din care să reiasă utilizarea acestora în scopul realizării și înregistrării de venituri precum și în cazul în care aceste prestații au ca dată de realizare înscrisă în contracte, situații de lucrări, în facturi etc. alte perioade decât cele în care .X. a realizat respectivele lucrări către beneficiarii finali, respectivele cheltuieli au fost tratate drept cheltuieli nedeductibile fiscal nefiind justificată realitatea operațiunilor.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. a înregistrat cheltuieli pentru care nu a prezentat documente justificative din care să reiasă efectuarea acestora în scopul veniturilor realizate și a efectuat o repartizare a acestora care nu corespunde întocmai realității fenomenelor economice derulate.

Astfel, având în vedere prevederile stipulate la art.10 alin.(1) și alin.(2), art.52 alin.(1), art.64, art.65 alin.(1), art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.36 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea impozitului pe profit, echipa de inspecție fiscală a analizat cheltuielile repartizate de societate pe centre de profit, *Fișele buget Carte mare* unde au fost repartizate materialele consumate pe lucrări, registrele jurnal întocmite pe ani fiscali, documentele primare care au stat la baza înregistrărilor contabile, declarațiile privind calculul profitului fiscal, constatând următoarele:

În anul 2009:

.X. a înregistrat cheltuieli:

1. - în sumă de .X. lei, în baza contractului nr..X./2008, reprezentând lucrări executate la Grup Școlar Industrial .X.;

2. - în sumă de .X. lei, în baza contractului nr..X./2008, având ca obiect executare și finalizare „Grădinița nr..X.”.

Având în vedere faptul că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și venituri aferente acestor cheltuieli, precum și faptul că acestea aparțin unor lucrări executate în anul 2008, facturate și înregistrate în

veniturile anului 2008, echipa de inspecție fiscală a procedat la diminuarea cheltuielilor exercițiului anului 2009 cu suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei).

3. Societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, în baza contractului nr..X./2009 încheiat cu Primăria Medgidia, având ca obiect execuția și finalizarea de lucrări la obiectivul IML 202 – Construirea de locuințe sociale (inclusiv mica infrastructură) pentru 10 familii de rromi din municipiul Medgidia.

Aceste cheltuieli au avut la bază facturi emise de .X. S.R.L. reprezentând materiale pentru instalații termice pe gaz (centrale termice, radiatoare, piese accesorii pentru montajul acestora, filtre anticalcar), în condițiile în care pentru locuințele în cauză nu au fost executate lucrări de instalații termice pentru racordarea la rețeaua de gaze, acestea având ca sursă de încălzire sobe, iar băile, cazane.

Mai mult, în vederea verificării realității transferurilor de bunuri de la .X. S.R.L. către .X., părți afiliate, echipa de inspecție fiscală a efectuat un control încrucișat, din verificări rezultând faptul că pentru mărfurile livrate către .X., societatea .X. S.R.L. nu deținea documente de intrare în patrimoniu.

Având în vedere faptul că societatea a înregistrat consumuri de materiale pentru o lucrare care prin natura acesteia nu puteau fi consumate, iar pentru aceste materiale, partea afiliată care le-a livrat nu a putut justifica proveniența, echipa de inspecție fiscală a majorat cheltuielile nedeductibile fiscal din trim.IV 2009 cu suma de .X. lei.

4. Societatea a înregistrat cheltuieli cu materiale (beton) în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de .X. S.R.L., facturi ce au fost ulterior stornate de furnizor, respectiv cu factura nr..X./10.05.2.X. având mențiunea *retur*, înregistrată de .X. în evidența contabilă în anul 2.X..

Organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile în anul 2009 cu suma de .X. lei, iar în anul 2.X., când societatea a operat diminuarea acestor cheltuieli, a regularizat cheltuielile nedeductibile.

5. .X. a încheiat cu Primăria municipiului Tulcea – Direcția de Asistență și Protecție Socială, în calitate de beneficiar, contractul nr..X./05.1.X.7, având ca obiect „Reabilitare și amenajare clădire pentru Centrul social de urgență .X.”, lucrări ce au fost subcontractate către .X. S.R.L. Tulcea în baza contractului nr..X./ 06.1.X.7.

În luna octombrie 2009, societatea a înregistrat pentru această lucrare cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr..X./13.10.2009 emise de .X. S.R.L.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv facturi, contracte, situații de lucrări etc., echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea unor situații de lucrări întocmite de .X. S.R.L., în baza unui contract încheiat în anul 2009 deși o parte din lucrări erau executate încă din anul 2008, precum și faptul că

aceleași lucrări au fost executate de .X. S.R.L. către care a fost subcontractată întreaga lucrare.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală a constatat că situațiile de lucrări executare instalații termice interioare semnată de .X. cu beneficiarul final în data de 28.04.2009 este anterioară datei de 13.10.2009 de întocmire a situației de lucrări care a stat la baza facturii nr..X./ 13.10.2009 emisă de .X. S.R.L..

Având în vedere faptul că societatea nu a justificat ca fiind executate lucrările de instalații sanitare și termice interioare de către .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală a majorat cheltuielile nedeductibile cu suma de .X. lei.

6. Societatea a înregistrat consum de materiale auxiliare având ca documente de aprovizionare facturi emise de .X. S.R.L.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. nu justifică consumul materialelor livrate de furnizor în luna noiembrie 2009, având în vedere faptul că aceste materiale înscrise în situația de lucrări întocmită în data de 30.09.2009 nu puteau fi consumate înaintea primirii de la furnizor și, mai mult, furnizorul acestor bunuri - parte afiliată cu .X. - nu a putut justifica proveniența acestora.

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală a majorat cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de .X. lei.

În anul 2.X.:

1. .X., în calitate de executant, a încheiat contractul de prestări servicii nr..X./02.1.X.9 cu .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect „construcții, instalații termice în centrala termică, alimentare apă, canalizare pentru Spitalul .X., jud..X.”.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că materialele evidențiate în cheltuieli în sumă de .X. lei a fi consumate pe acest obiectiv nu se regăsesc în materialele stipulate în situații de lucrări întocmite pentru această lucrare și nici facturate distinct către beneficiarul lucrării, precum și faptul că executantul lucrării nu a probat cu documente că proiectul stabilit în contract a fost executat de către acesta, respectiv prin probarea faptului că forța de muncă aparținând executantului s-a deplasat la locul de desfășurare a lucrării din Roșiorii de Vede, prin faptul că materialele care au fost puse în operă pentru executarea lucrării nu au fost transportate cu niciun mijloc de transport, deplasarea personalului nu a fost probată etc.

În plus, urmare verificării încrucișate efectuate la .X. S.R.L., în calitate de furnizor al bunurilor vândute către .X. S.R.L., nu au fost găsite documente de intrare în patrimoniu pentru marfa livrată către .X. S.R.L.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a subcontractat către .X. o parte din lucrările la Spitalul .X., conform contractului nr. .X./03.02.2.X., și a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei în baza facturilor emise de subcontractor.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că lucrările înscrise în situațiile întocmite de .X. S.R.L. sunt total diferite de cele pe care le-a semnat .X. S.R.L. cu beneficiarul final al lucrării .X. S.R.L..

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală a majorat cheltuielile nedeductibile fiscal cu suma de .X. lei (.X. lei+.X. lei).

2. .X., în calitate de executant, a încheiat contractul de prestări servicii nr..X./2.X. cu .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect „prestări servicii, lucrări canalizare menajeră în Orașul Năvodari, județul .X.”.

În baza contractului de servicii nr..X./28.04.2.X., .X. S.R.L. a subcontractat în întregime lucrările către .X. S.R.L., parte afiliată, care a întocmit situații de realizare a lucrărilor, fără însă a dispune de forța de muncă necesară, de materiale necesare efectuării lucrărilor, fără a deține utilaje și mijloace de transport pentru executarea acestor lucrări și fără a înregistra cheltuieli cu serviciile realizate de terți pentru această lucrare.

Având în vedere că .X. S.R.L. nu a putut face dovada executării lucrărilor de către prestatorul .X. S.R.L., nejustificând realitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli în cuantum de .X. lei.

3. .X., în calitate de executant, a încheiat contractul de prestări servicii nr..X./20.04.2.X. cu .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect „lucrări de contorizare a vânzărilor de căldură și apă caldă din cadrul proiectului cu Primăria București”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a facturat către .X. în luna iunie 2.X. serviciile realizate, iar după 4 (patru) luni, după ce lucrarea a fost predată beneficiarului, societatea a înregistrat o factură emisă de .X. S.R.L., parte afiliată, în calitate de executant al lucrării, care, așa cum rezultă din procesul verbal încheiat la data 06.07.2015, nu a putut justifica executarea acestor lucrări întrucât nu deținea forța de muncă necesară, nu a înregistrat cheltuieli materiale și cu personalul pentru executarea acestor lucrări.

Astfel, pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate de societate în baza facturilor emise de .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

4. .X., în calitate de prestator, a încheiat contractul de prestări servicii nr..X./15.04.2.X. cu .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect prestări servicii de construcții montaj la Spitalul .X., județul .X..

Deși procesul verbal de terminare a lucrărilor nr. .X. s-a încheiat la data de 15.06.2.X., societatea a înregistrat în continuare cheltuieli pentru această lucrare, și anume în perioada iulie-octombrie 2.X., în sumă de .X. lei.

Având în vedere faptul că societatea nu a justificat aceste cheltuieli în scopul obținerii de venituri, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei.

5. În data de 14.01.2.X., .X. a emis ultima factură în sumă de .X. lei fără TVA către Primăria municipiului Medgidia reprezentând execuția lucrărilor pentru locuințele de rromi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în aceeași lună, societatea a evidențiat în *Situația repartizării cheltuielilor pe centre de profit* un consum de materiale în sumă de .X. lei, cheltuieli pe care le-a repartizat pentru această lucrare, iar în registrul jurnal, cu nota contabilă operațiuni diverse nr..X. din data de 31.01.2.X., este înregistrată în cheltuieli materiale suma de .X. lei, care valoric coincide cu soldul contului .X.2 „Materii prime” de la data de 01.01.2.X..

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că suma de .X. lei a diminuat cheltuielile anului 2.X., fiind înregistrată global fără a reda componența materialelor, fără a justifica pe fiecare fel de material, locul unde au fost utilizate.

6. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli în suma totală de .X. lei reprezentând contravaloarea unor aprovizionări de bunuri și servicii de la diverși furnizori, și anume servicii de cazare și masă în baza facturilor emise de .X. S.R.L.. Întrucât societatea nu a justificat cheltuielile cu cazarea ca fiind efectuate pentru salariații proprii și în scopul activității, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

7. Societatea a înregistrat în baza facturii nr. .X./29.11.2.X. emisă de Asociația Fam. .X. cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând reparații tinichigerie, fără însă să se specifice pe factură numărul mijlocului de transport, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

8. Societatea a înregistrat în baza facturii nr..X./ 13.12.2.X. emisă de .X. S.R.L. cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând alimente (mășline, brânză etc.), ciorapi damă. Întrucât, prin natura cheltuielii, societatea nu a putut justifica utilizarea bunurilor în folosul activității, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

9. Totodată, echipa de inspecție fiscală, urmare celor constatate cu privire la cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în anul 2009 și stornate în anul 2.X., au ținut cont de operațiunea de stornare și au diminuat în anul 2.X. cu suma de .X. lei cheltuielile pentru care nu au acordat drept de deducere în anul 2009.

În anul 2011:

1. .X. S.R.L. a înregistrat în baza facturilor emise de .X. S.R.L. cheltuieli în suma totală de .X. lei reprezentând contravaloare servicii de cazare și masă. Întrucât în documentele justificative nu sunt înscrise persoanele cazate, iar anexele la facturi reprezintă doar liste cu numărul de porții servite la mesele de prânz, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

2. Societatea a înregistrat în baza facturii nr..X. emisă de .X. S.R.L. cheltuieli în sumă de .X. lei.

Inițial factura a fost înregistrată în contul 409 - „Furnizori debitori”, iar în luna februarie 2012 a fost înregistrată în contul 628 - „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”.

Factura a fost emisă în baza contractului de execuție lucrări nr..X./02.06.2011 încheiat între .X. S.R.L., în calitate de executant, și .X., în calitate de beneficiar, având ca obiect lucrări de construcții pentru UTR .X.. Această lucrare pe care .X. a subcontractat-o societății .X. S.R.L., reprezintă o parte din contractul de execuție lucrări nr..X./04.11.2.X. încheiat cu .X. SA, în calitate de achizitor.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru realizarea contractului principal nr..X./04.11.2.X., facturile au fost emise de .X. după data semnării situațiilor de plată de către achizitor, ultima situație de plată fiind semnată de cei doi parteneri în data de 31.03.2011.

Având în vedere că societatea nu a justificat înregistrarea de cheltuieli pentru realizarea de venituri și respectiv de lucrări în folosul activității sale, echipa de inspecție fiscală a majorat cheltuielile nedeductibile ale anului 2012 cu suma de .X. lei.

3. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de 38.000 lei reprezentând chirie mijloace fixe aparținând .X. S.R.L., precum și cheltuieli de întreținere a acestora în sumă de .X. lei.

Având în vedere faptul că .X. deține mijloace de transport pentru desfășurarea activității, precum și faptul că mijloacele de transport aflate în proprietatea părții afiliate, respectiv .X. S.R.L., sunt utilizate și de această societate fără însă a delimita clar timpul de utilizare în cadrul fiecărui societăți, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli în sumă de .X. lei.

În anul 2012:

1. .X. S.R.L. a înregistrat în baza facturilor emise de .X. S.R.L. cheltuieli în suma totală de .X. lei reprezentând contravaloare servicii de cazare și masă. Întrucât în documentele justificative nu sunt înscrise persoanele cazate, iar anexele la facturi reprezintă doar liste cu numărul de porții servite la mesele de prânz, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

2. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei) evidențiate pentru contractele nr..X./2012 și nr..X./2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile în sumă de .X. lei înregistrate de societate în luna noiembrie 2012 drept cheltuieli materiale pentru executarea lucrărilor de canalizare nu sunt materiale specifice unei astfel de lucrări și nu se regăsesc în situațiile de lucrări întocmite către beneficiarul Consiliul Local Cernavodă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în *Situația privind repartizarea cheltuielilor pe centre de profit*, societatea a evidențiat exclusiv cheltuieli materiale pentru această lucrare și după data încheierii proceselor verbale de terminare a lucrării, respectiv în luna decembrie 2012 cheltuieli în sumă de .X. lei.

Întrucât toate aceste cheltuieli materiale pe care societatea le-a evidențiat ca fiind consumate pentru realizarea lucrării de canalizare în orașul Cernavodă nu se justifică a fi consumate în acest scop, echipa de inspecție fiscală au majorat cheltuielile nedeductibile cu suma de .X. lei.

3. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu .X. SA, în calitate de achizitor, contractul nr..X./2.X. având ca obiect modernizare și securizare clădire UTR Tulcea, lot3.

Din analiza documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că deși lucrările au fost finalizate în luna iulie 2012, societatea a înregistrat în mod nejustificat pentru acest contract, în perioada august-noiembrie 2012 cheltuieli în sumă de .X. lei compuse din cheltuieli materiale în sumă de .X. lei, prestări servicii efectuate de terți, respectiv factura emisă de către .X. S.R.L., în sumă de .X. lei.

Întrucât lucrările facturate de subcontractorul .X. în sumă de .X. lei (factura nr..X./30.06.2012) nu se regăsesc ca operațiuni executate în situațiile de lucrări întocmite și acceptate în anul 2012 de către beneficiarul final .X. SA, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor realizate de .X. S.R.L.

Având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală a diminuat cheltuielile deduse de societate cu suma de .X. lei și cu suma de .X. lei.

4. .X. S.R.L., în calitate de prestator, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, contractul nr..X./16.11.2012, având ca obiect construire de silozuri cereale în comuna Furculesti, județul .X., procesul verbal de recepție a lucrărilor fiind încheiat la data de 12.07.2013 sub nr. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu este stipulat în mod explicit în contract și nici în situațiile de plată care este obiectul contractului, respectiv ce părți din Siloz au făcut obiectul contractului, precum și faptul că societatea nu a întocmit fișe de magazie pentru evidența materialelor, fișe din care să reiasă date privind intrarea în patrimoniu a materialelor, consumul pe locuri de consum și componența stocului la un moment dat, din analiza facturilor de materiale rezultând că materialele înscrise în acestea sunt de altă natură decât cele care sunt înglobate în lucrările executate (gresie, faianță, căzi, duș cu vibromasaj, țiglă și alte elemente de acoperiș, rezervor încastrat, robineți, glet, mobilă, lambriu PVC, glafuri, radiatoare oțel etc.).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că toate materialele au ca unic furnizor .X. S.R.L., motiv pentru care au solicitat acestui furnizor, în baza art.52 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fișa clientului .X.

S.R.L. pentru perioada 2.X.-2014. Din analiza fișei, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu au fost evidențiate ca livrări facturile care au fost înregistrate în contabilitate de .X. S.R.L., repartizate pe această lucrare.

Întrucât, societatea nu a expus o situație reală a consumului de materiale, echipa de inspecție fiscală a diminuat cheltuielile deduse de societate cu suma de .X. lei.

5. .X. S.R.L., în calitate de prestator, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, contractul nr. .X./14.03.2012, având ca obiect lucrări de instalații termice interioare, electrice, montaj centrală termică, inclusiv accesorii, montaj radiatoare și armături pentru .X. Judecătoria Turnu Măgurele.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat în contul de cheltuieli materiale aprovizionate în perioada 08.06.2012-18.08.2012 în valoare de .X. lei, precum și factura nr. .X./08.10.2012 emisă de .X. S.R.L., în valoare de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei, având ca explicație lucrări instalații electrice, fără însă a avea alte situații justificative a lucrărilor executate, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru materiale și servicii în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

6. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii nr. .X./16.10.2012 emisă de .X. S.R.L., reprezentând masă servită 99 porții.

Întrucât aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor societății, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

7. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a încheiat cu .X. S.R.L. contractul nr. .X./15.01.2008, având drept obiect închiriere autovehicule în perioada 01.11.2011-31.12.2012. În baza acestui contract, .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, constând în chirie și alte consumuri mijloace fixe aparținând .X. S.R.L., pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere.

8. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat la 31.12.2011 reevaluarea clădirii, iar în anul 2012 a înregistrat amortizarea majorată cu diferența rezultată din reevaluare. Astfel, amortizarea lunară până la data de 31.12.2011 era în sumă de .X. lei, iar amortizarea lunară după reevaluare, începând cu 01.01.2012, a fost în sumă de .X. lei, rezultând o diferență de amortizare lunară în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei) și anuală în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere.

În anul 2013:

1. Societatea a înregistrat în anul 2013 cheltuieli (materiale și cheltuieli efectuate de terți) în sumă de .X. lei, repartizate pentru contractul nr. .X./12.07.2012 încheiat între Comuna .X., în calitate de achizitor, și .X. S.R.L., în calitate de executant, având ca obiect finalizare și întreținere amenajări interioare și exterioare Școala generală .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că după încheierea și predarea lucrărilor către beneficiar, respectiv după semnarea procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./11.09.2012, societatea a evidențiat cheltuieli pentru această lucrare.

Întrucât aceste cheltuieli nu sunt justificate în scopul producerii de venituri, echipa de inspecție fiscală a diminuat cheltuielile deductibile luate la calculul profitului fiscal în anul 2013 cu suma de .X. lei.

2. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei evidențiate pentru contractele nr..X./2012 și nr..X./2012 având ca obiect lucrări de canalizare în orașul Cernavodă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în *Situația privind repartizarea cheltuielilor pe centre de profit*, societatea a evidențiat exclusiv cheltuieli materiale pentru executarea lucrărilor de canalizare și după data încheierii proceselor verbale de terminare a lucrării, respectiv în anul 2013.

Întrucât toate aceste cheltuieli materiale pe care societatea le-a evidențiat ca fiind consumate pentru realizarea lucrării de canalizare nu se justifică a fi consumate în acest scop, echipa de inspecție fiscală a majorat cheltuielile nedeductibile cu suma de .X. lei.

3. .X. S.R.L., în calitate de prestator, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, contractul nr..X./16.11.2012, având ca obiect construire de silozuri cereale în comuna Furculești, județul .X., procesul verbal de recepție a lucrărilor fiind încheiat la data de 12.07.2013 sub nr. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu este stipulat în mod explicit în contract și nici în situațiile de plată care este obiectul contractului, respectiv ce părți din Siloz au făcut obiectul contractului, precum și faptul că societatea nu a întocmit fișe de magazie pentru evidența materialelor, fișe din care să reiasă date privind intrarea în patrimoniu a materialelor, consumul pe locuri de consum și componența stocului la un moment dat, din analiza facturilor de materiale rezultând că materialele înscrise în acestea sunt de altă natură decât cele care sunt înglobate în lucrările executate (gresie, faianță, căzi, duș cu vibromasaj, țiglă și alte elemente de acoperiș, rezervor încastrat, robineți, glet, mobilă, lambriu PVC, glafuri, radiatoare oțel etc.).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că toate materialele au ca unic furnizor .X. S.R.L., motiv pentru care au solicitat acestui furnizor, în baza art.52 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fișa clientului .X. S.R.L. pentru perioada 2.X.-2014. Din analiza fișei, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu au fost evidențiate ca livrări facturile care au fost înregistrate în contabilitate de .X. S.R.L., repartizate pe această lucrare.

Întrucât, societatea nu a expus o situație reală a consumului de materiale, echipa de inspecție fiscală a diminuat cheltuielile deduse de societate cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

4. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a încheiat cu .X. S.R.L. contractul nr..X./15.01.2008, având drept obiect închiriere

autovehicule în perioada 01.11.2011-31.12.2012. În baza acestui contract, .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, constând în chirie și alte consumuri mijloace fixe aparținând .X. S.R.L., precum și în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli de întreținere, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere.

5. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat la 31.12.2011 reevaluarea clădirii, iar în anul 2012 a înregistrat amortizarea majorată cu diferența rezultată din reevaluare. Astfel, amortizarea lunară până la data de 31.12.2011 era în sumă de .X. lei, iar amortizarea lunară după reevaluare, începând cu 01.01.2012, a fost în sumă de .X. lei, rezultând o diferență de amortizare lunară în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei) și anuală în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere.

6. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu Liceul Regele Carol I .X., în calitate de achizitor, contractul nr..X./28.06.2013.

Din analiza documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat cheltuieli materiale și salarii în sumă de 36.992 lei într-o perioadă anterioară semnării contractului, iar ulterior cheltuieli în sumă de 6.692 lei, fără însă să se poată stabili care este natura acestor materiale întrucât societatea nu a justificat componența acestora.

Astfel, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei.

7. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu Agenția pentru Protecția Mediului .X., în calitate de achizitor, contractul nr..X./07.11.2012, având ca obiect executare, finalizare și remediere orice defecte ale lucrării de supraetajare, amenajare spațiu arhivă, reamenajare laboratoare și reparații sediu.

Pentru acest contract, societatea, potrivit *Situației repartizării cheltuielilor pe centre de profit*, a evidențiat cheltuieli privind serviciile executate de terți, respectiv în baza facturii nr..X./10.12.2012 emisă de .X. S.R.L., în sumă totală de .X. lei, din care bază impozabilă în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei. Factura a fost emisă în baza contractului nr..X./01.12.2012 încheiat între .X. S.R.L., în calitate de prestator, și .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect execuție lucrări de reparații și modernizare sediu și laboratoare Agenția pentru Protecția Mediului .X..

Echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. S.R.L. a facturat o parte din lucrarea căreia îi era atribuită societății .X. de către autoritatea contractantă prin licitație la o valoare mult mai mare față de valoarea stabilită la câștigarea licitației.

Întrucât .X. S.R.L. nu a putut justifica realitatea serviciilor pe care le-a facturat ca fiind executate către .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei.

8. .X. S.R.L., în calitate de prestator, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, contractul nr..X./10.05.2013, având ca obiect lucrări la obiectivul „construire punct de colectare cereale Alexandria”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, la data încheierii contractului, avea aprovizionate și consumate materiale în valoare de .X. lei, evidențiate în fișa buget, precum și faptul că nu deținea un spațiu de depozitare a materialelor de construcții.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a subcontractat execuția acestei lucrări societății .X. S.R.L., în baza contractului nr..X./17.05.2013, având ca obiect „construire punct de colectare cereale Alexandria”, valoarea contractului în sumă de .X. lei fiind înregistrată pe cheltuieli cu serviciile executate de terți, contul 628, la care s-a adăugat TVA în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele constatate, respectiv faptul că societatea nu a justificat consumul de materiale în scopul realizării de venituri, întrucât la data achiziției au fost înregistrate direct pe cheltuieli, fără însă a se justifica locul de consum, echipa de inspecție fiscală a majorat cheltuielile nedeductibile cu suma de .X. lei.

9. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.24 alin.(1[^]1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, înregistrând amortizarea mijloacelor de transport, autoturisme la valori care depășesc suma de .X. lei/lună, fapt pentru care au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând amortizarea în anul 2013 în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei) (anexa nr.5).

În anii 2.X., 2011, 2012 și 2013:

1. .X. S.R.L. împreună cu .X. S.R.L., în calitate de executanți, .X. S.R.L., cu susținere tehnică și financiară, și comuna .X., în calitate de achizitor, au încheiat contractul nr..X./2.X. având ca obiect executarea, finalizarea și întreținerea lucrării „proiectul de bază integrat îmbunătățirea serviciilor de bază pentru economia și dezvoltarea comunei .X., județul Tulcea”, reprezentând lucrări de construcții: canalizare de ape reziduale, stații de pompare a apelor reziduale, stații de epurare, drumuri, structuri pentru terenul de sport.

În baza contractului nr. .X./15.03.2.X., .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, subcontractează societății .X. S.R.L. lucrările la rețeaua de canalizare, terasamente pentru conducte și cămine canalizare.

Urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală a constatat că această societate nu a putut justifica realitatea serviciilor pe care le-a facturat ca fiind prestate către .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că niciuna dintre cele două părți contractante nu a justificat cu documente din care să se poată stabili cu claritate faptul că proiectul contractat a fost executat de .X. S.R.L., respectiv prin probarea faptului că forța de muncă aparținând executantului s-

a deplasat la locul de desfășurare a lucrării din comuna .X., faptul că materialele care au fost puse în operă pentru executarea lucrării nu au fost transportate de la Zimnicea la Tulcea cu niciun mijloc de transport, faptul că deplasarea personalului nu a fost probată cu documente care să ateste faptul că aceștia au fost cazați în localitate, câți muncitori s-au deplasat pe șantier, modalitățile de plată ale acestora privind diurna pentru deplasare, cheltuieli de cazare, masă și transport conform delegației de deplasare etc., precum și faptul că aceeași lucrare a fost executată și facturată și de către .X. S.R.L. (potrivit situațiilor de lucrări anexate la factura nr..X./23.12.2.X.).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X. S.R.L. contractul de execuție lucrări nr..X./20.07.2.X. având același obiect ca cel înscris în contractul nr..X./17.02.2.X., cu excepția lucrărilor de construcții de drumuri, precum și actul adițional nr.1 la contractul nr..X./20.07.2.X. prin care executantul se obligă să execute lucrări suplimentare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a achiziționat de la .X. S.R.L. materiale pentru care nu au fost puse la dispoziție documente de aprovizionare care să confirme realitatea achiziției, precum și faptul că a înregistrat cheltuieli cu închirieri de utilaje care nu au fost justificate ca fiind utilizate în totalitate în scopul producerii de venituri.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei în relația cu .X. S.R.L. și în sumă de de .X. lei (.X. lei în anul 2.X. și .X. lei în anul 2011) în relația cu .X. S.R.L.

2. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu comuna .X., în calitate de achizitor, contractul nr..X./16.08.2011 având ca obiect executarea, finalizarea și întreținerea lucrării „construire sediu consiliul local prin reabilitare parțială clădire parter existența comuna .X., județul Tulcea”.

Pentru executarea acestor lucrări, .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, a încheiat contractul de prestări servicii nr..X./28.10.2011 cu .X. S.R.L., în calitate de prestator.

Urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală a constatat că această societate nu a putut justifica realitatea serviciilor pe care le-a facturat ca fiind prestate către .X..

Având în vedere că societatea nu a prezentat dovezi care să ateste punerea în execuție a contractului, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .X. lei (cheltuieli în sumă de .X. lei aferente facturii nr..X./29.12.2011 și în sumă de .X. lei aferente facturii nr..X./25.06.2012, reprezentând contravaloare lucrări conform contract nr..X./28.10.2011, cheltuieli materiale în sumă de .X. lei în luna ianuarie 2012, în sumă de .X. lei în trimestrul IV 2012, în sumă de .X. lei în trimestrul I 2013 și trimestrul II 2013, pentru care societatea nu a justificat consumul).

3. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu comuna .X., în calitate de achizitor, contractul nr..X./23.11.2012 având ca obiect realizarea documentației de proiectare în fazele PT+CS+ DE+DTAC, executarea, finalizarea și întreținerea lucrării „dezvoltarea infrastructurii, îmbunătățirea serviciilor de bază și punerea în valoare a moștenirii culturale în comuna .X., județul Tulcea”, precum și Lot 1 „îmbunătățirea rețelei publice de apă și înființare rețea publică de canalizare menajeră cu stație de epurare în comuna .X., județul Tulcea”.

Pentru executarea acestor lucrări, .X. S.R.L. a încheiat contracte de prestări servicii cu .X. S.R.L., .X. S.R.L., precum și cu alți parteneri de afaceri.

Având în vedere faptul că .X. S.R.L. nu a avut personal angajat, nu a înregistrat cheltuieli cu forța de muncă și nu a înregistrat în evidență intrări și ieșiri de materiale, echipamente și nici cheltuieli cu servicii executate de terți, iar în anul 2013 societatea nu a declarat venituri și nici cheltuieli, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de furnizorul .X. S.R.L. nu reprezintă documente justificative legale, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei.

Totodată, pentru a stabili realitatea și necesitatea achizițiilor de servicii de la .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală a efectuat un control încrucișat, fiind încheiat în acest sens procesul verbal nr. .X./25.11.2015, prin care au fost verificate prin sondaj o parte din mijloacele fixe care au fost folosite la executarea proiectului care face parte din contractul nr..X./23.11.2012.

Urmare verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un consum cu transportul și utilajele în sumă de .X. lei pentru lucrări efectuate în perioada mai – octombrie 2013, în timp ce serviciile contractate de închiriere a utilajelor au fost în valoare de .X. lei. Întrucât .X. S.R.L. nu a justificat necesitatea achiziționării acestor servicii, nefiind facturate către beneficiarul final, Primăria comuna .X., echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei-.X. lei).

Totodată, din analiza declarațiilor 101 privind calculul impozitului pe profit, depuse pentru anii 2009-2.X., echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a calculat eronat și a dedus rezerva legală, fapt pentru care a procedat la recalcularea fondului de rezervă, rezultând o diferență dedusă în plus în anul 2009 în sumă de .X. lei (.X. lei-.X. lei), iar în anul 2.X. în sumă de .X. lei (.X. lei-.X. lei).

Astfel, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(2) lit.e) și alin.(4) lit.c), lit.d), lit.e), lit.f), lit.m) și lit.o), art.22 alin.(1) lit.a), art.22 alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2), art.7 alin.(1),

art.17 alin.(2) și art.21 din Legea contabilității nr.82/X.1, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.74 alin.(1) și art.79 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar de plată în perioada 2009-2013 un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv: în anul 2009, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei; în anul 2.X. - trimestrul III, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei; în anul 2.X. - trimestrul IV, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei; în anul 2011, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei; în anul 2012, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei; în anul 2013, un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei).

Pentru impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(2), art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată

În anul anul 2.X.:

1. În ceea ce privește contractul de prestări servicii nr..X./ 02.1.X.9 încheiat cu .X. S.R.L.:

a) Organele de inspecție fiscală, urmare verificării încrucișate efectuate la .X. S.R.L., în calitate de furnizor al bunurilor vândute către .X. S.R.L. și parte afiliată, nu au găsit documente de intrare în patrimoniu pentru marfa livrată către .X. S.R.L. cu facturile nr..X./01.10.2009, nr..X./17.1.X.9 și nr..X./05.1.X.9, facturi ce nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.c) și lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât .X. S.R.L. a dedus în anul 2009 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile mai sus menționate, fără însă ca din documentele puse la dispoziție să rezulte că materialele înscrise în aceste facturi au intrat faptic în gestiune, iar în luna februarie 2.X., societatea a procedat la scăderea acestora din gestiune fără a justifica consumul pentru livrarea de produse sau executarea de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de scădere din gestiune a materialelor pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată fără justificarea livrării este asimilată cu livrarea de mărfuri, astfel că, în conformitate cu art.128 alin.(4) coroborat cu art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

b) În baza facturii nr..X./24.02.2.X. emisă de .X. S.R.L. .X., reprezentând: 1 bucată Mobilier Platza 16, 1 bucată Mobilier Platza 17, 1 bucată Mobilier Platza 11 și 1 bucată fotoliu, .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Întrucât materialele mai sus menționate nu se regăsesc facturate către clientul .X. S.R.L. sau alt client din perioada în care aceste bunuri au fost scăzute pe cheltuieli, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alit.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

c) .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturi emise de .X. S.R.L., respectiv factura nr. .X./16.03.2.X., reprezentând achiziție mobilier și factura nr. .X./ 25.03.2.X., reprezentând achiziție cuptor CM53GCF.

Întrucât aceste bunuri au fost înregistrate pe cheltuieli pentru lucrarea Spitalul .X., fără însă să se regăsească în materialele din situațiile de lucrări întocmite și nici facturate distinct către beneficiarul lucrării, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alit.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

d) .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr..X./29.04.2.X. și nr..X./29.04.2.X. emise de .X. S.R.L. Facturarea s-a efectuat în baza contractului nr. .X./03.02.2.X., prin care .X. S.R.L. a subcontractat către .X. o parte din lucrările la Spitalul .X..

Echipa de inspecție fiscală a constatat că lucrările înscrise în situațiile întocmite de .X. S.R.L. sunt total diferite de cele pe care le-a semnat .X. S.R.L. cu beneficiarul final al lucrării .X. S.R.L., rezultând astfel că serviciile facturate de .X. S.R.L. nu sunt aferente lucrărilor executate de .X. S.R.L.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alit.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește contractul de prestări servicii nr..X./2.X. încheiat cu .X. S.R.L., având ca obiect „prestări servicii, lucrări canalizare menajeră în Orașul Năvodari, județul .X.”, întrucât .X. S.R.L. nu a putut face dovada executării lucrărilor de către prestatorul .X. S.R.L., parte afiliată căreia i-a subcontractat în întregime lucrările, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alit.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L.

3. În ceea ce privește contractul nr..X./2009 privind execuția de lucrări la Școala .X., organele de inspecție fiscală au constatat că deși lucrarea a fost prestată efectiv după data de 1 iulie 2.X., dată la care s-a majorat cota de TVA de la 19% la 24%, societatea nu a procedat la regularizarea taxei, fapt pentru care pentru diferență au colectat suplimentar taxă pe valoare adăugată în sumă de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 24\% = .X. \text{ lei} - .X. \text{ lei} = .X. \text{ lei}$).

4. În ceea ce privește contractul de prestări servicii nr..X./20.04.2.X. încheiat cu .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect „lucrări de contorizare a vânzărilor de căldură și apă caldă din cadrul proiectului cu Primăria București”, întrucât .X. S.R.L. nu a putut face dovada executării lucrărilor de către .X. S.R.L., parte afiliată căreia i-a subcontractat lucrările, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alit.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L.

5. În ceea ce privește contractul de prestări servicii nr..X./15.04.2.X. încheiat cu .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect prestări servicii de construcții montaj la Spitalul .X., județul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat scăderea din gestiune în scopul livrării a unor bunuri pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

6. În ceea ce privește contractul nr..X./2009 încheiat cu Primăria Medgidia, având ca obiect execuția și finalizarea de lucrări la obiectivul IML 202 – Construirea de locuințe sociale (inclusiv mica infrastructură) pentru 10 familii de rromi din municipiul Medgidia, având în vedere că societatea nu a prezentat un document centralizator al operațiunilor înregistrate în registrul jurnal cu nota contabilă *operațiuni diverse* nr..X./31.01.2.X., care să justifice componenta materialelor și locurile de consum, echipa de inspecție fiscală, în temeiul art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 19\%$).

7. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu servicii de cazare și masă în baza facturilor emise de .X. S.R.L., fără însă să justifice utilizarea acestora pentru salariații proprii și în scopul activității sale, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

8. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza facturii nr..X./13.12.2.X. emisă de .X. S.R.L., reprezentând alimente (măsline, brânză etc.), ciorapi damă. Întrucât, societatea nu a putut justifica utilizarea bunurilor achiziționate în folosul activității sale, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În anul anul 2011:

1. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu servicii de cazare și masă în baza facturilor emise de .X. S.R.L., fără însă să justifice utilizarea acestora pentru salariații proprii și în scopul activității sale, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr...X. lei.

3. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza contractului nr..

Întrucât mijloacele de transport închiriate au fost utilizate și de proprietarul .X. S.R.L., fără însă a se delimita timpul de utilizare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă închirierii, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă întreținerii acestora.

În anul anul 2012:

1. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu servicii de cazare și masă în baza facturilor emise de .X. S.R.L., fără însă să justifice utilizarea acestora pentru salariații proprii și în scopul activității sale, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 4.800 lei.

2. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza contractului nr.. încheiat cu .X. S.R.L., având drept obiect închiriere autovehicule în perioada 01.11.2011-31.12.2012.

Întrucât mijloacele de transport închiriate au fost utilizate și de proprietarul .X. S.R.L., fără însă a se delimita timpul de utilizare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă închirierii (factura nr...X. lei aferentă întreținerii acestora.

3. .X. S.R.L. a încheiat contractul nr.. cu Comuna .X., având ca obiect finalizare și întreținere amenajări interioare și exterioare Școala generală .X.. Organele de inspecție fiscală au constatat că deși lucrările efectuate în baza acestui contract s-au finalizat în luna septembrie 2012, societatea a înregistrat nejustificat consum de materiale pentru această lucrare și în anii 2013 și 2014, deducând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Astfel, echipa de inspecție fiscală, în temeiul art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă materialelor scăzute din gestiune în anii 2013 și 2014 fără justificare în venituri și fără a fi livrate. Totodată, pentru serviciile ce nu au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alit.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4. În ceea ce privește contractele nr..X./2012 și nr..X./ 2012, beneficiar final Consiliul Local Cernavodă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea:

- a dat în consum materiale constând în aparate de aer condiționat (14 buc.) și 24 mp plăci granit și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, materiale ce nu sunt specifice executării lucrărilor de canalizare contractate și care nu se regăsesc în situațiile de lucrări întocmite către beneficiar;

- a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza unui număr de 3 (trei) facturi emise în perioada octombrie-noiembrie 2012 de .X. S.R.L. Cernavodă, în condițiile în care societatea furnizoare a fost înregistrată în scopuri de TVA în data de 06.03.2013, ulterior datei în care a executat și facturat lucrările;

- a evidențiat exclusiv, conform *Situației privind repartizarea cheltuielilor pe centre de profit*, cheltuieli materiale pentru această lucrare în sumă de .X. lei (cu TVA în sumă de .X. lei) și după data încheierii proceselor verbale de terminare a lucrării, respectiv începând cu luna decembrie 2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar, în temeiul art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ.

5. În ceea ce privește contractul nr..X./2.X. încheiat cu .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod nejustificat cheltuieli după data încheierii procesului verbal de recepție și predare a lucrărilor către beneficiarul final, fapt pentru care, în temeiul art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, întrucât lucrările facturate de subcontractorul .X. nu se regăsesc ca operațiuni executate în situațiile de lucrări întocmite și acceptate în anul 2012 de către beneficiarul final .X. SA, echipa de inspecție fiscală a constatat că acestea nu sunt aferente operațiunilor taxabile, fapt pentru care nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de

.X. lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

6. În ceea ce privește contractul nr..X./16.11.2012 încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate întrucât societatea nu a justificat că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile și anume, materialele achiziționate (gresie, faianță, căzi, duș cu vibromasaj, țiglă și alte elemente de acoperiș, rezervor încastrat, robineți, glet, mobilă, lambriu PVC, glafuri, radiatoare oțel etc.) sunt de altă natură decât cele care sunt înglobate în lucrările executate (construire silozuri cereale).

7. În ceea ce privește contractul nr. .X./14.03.2012 încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei) aferentă achizițiilor efectuate întrucât societatea nu a justificat că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile și anume materialele au fost achiziționate în perioada 08.06.2012-18.08.2012, ulterior încheierii procesului verbal de recepție și predare a lucrărilor (07.06.2012), iar în ceea ce privește lucrările de instalații electrice facturate de .X. S.R.L. (TVA în sumă de .X. lei), societatea nu avea situații justificative.

În anul anul 2013:

1. Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza contractului nr..X./15.01.2008 încheiat cu .X. S.R.L., având drept obiect închiriere autovehicule în perioada 01.11.2011-31.12.2012.

Întrucât mijloacele de transport închiriate au fost utilizate și de proprietarul .X. S.R.L., fără însă a se delimita timpul de utilizare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă închirierii.

2. În ceea ce privește contractul nr..X./28.06.2013 încheiat cu Liceul Regele Carol I .X., în calitate de achizitor, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată deduse în sumă de .X. lei având în vedere faptul că societatea a scăzut din gestiune contravaloarea materialelor în sumă de .X. lei fără a justifica consumul acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

3. În ceea ce privește contractul nr..X./07.11.2012 încheiat cu Agenția pentru Protecția Mediului .X., în calitate de achizitor, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./ 10.12.2012 emisă de .X. S.R.L. întrucât această societate nu a putut justifica realitatea serviciilor pe care le-a facturat ca fiind executate către .X. S.R.L.

4. În ceea ce privește contractul nr..X./10.05.2013 încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea

taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. leix24%) având în vedere faptul că societatea nu a justificat consumul de materiale în folosul operațiunilor taxabile, întrucât aprovizionarea și consumul de materiale au fost înregistrate înainte de semnarea contractului de execuție.

5. În ceea ce privește contractul nr..X./2012 de prestări servicii lucrări la Școala .X., organele de inspecție fiscală, în temeiul art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. leix24%), având în vedere faptul că societatea a înregistrat în luna octombrie 2014 un consum de materiale în sumă de .X. lei, în condițiile în care procesul verbal de recepție a lucrărilor executate nr..X. a fost încheiat în data de 12.06.2013.

6. În ceea ce privește contractele nr..X./2013 și nr..X./2013 de prestări servicii lucrări la Școala Generală din .X., .X., organele de inspecție fiscală, în temeiul art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei), având în vedere faptul că societatea a înregistrat în luna noiembrie 2014 consum de materiale în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei, în condițiile în care procesul verbal de recepție a lucrărilor executate nr..X. a fost încheiat în data de 18.12.2013.

În anul anul 2014:

1. În ceea ce privește contractul nr..X./2.X. încheiat cu .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod nejustificat cheltuieli după data încheierii procesului verbal de recepție și predare a lucrărilor către beneficiarul final, fapt pentru care, în temeiul art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Având în vedere faptul că societatea a facturat și înregistrat venit pentru lucrări executate pentru care a evidențiat un consum de materiale în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de materiale consumate, însă pentru diferența de valoare a consumului de materiale nejustificat de societate în folosul operațiunilor sale taxabile au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. leix24%), în temeiul art.128 alin. (4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Organele de inspecție fiscală, în temeiul art.148 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei, pentru scăderile din gestiune fără justificare în venituri, și în sumă de .X. lei, pentru minusul în gestiune (stoc la începutul anului 2014 pe care societatea nu l-a justificat ca existent factic).

4. În ceea ce privește relația cu .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..materiale, precum și în facturile nr..2 alin. (1) și alin.(2) lit.a), art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L. și cu .X. S.R.L., având în vedere suspiciunile cu privire la caracterul artificial al operațiunilor derulate de .X. S.R.L. cu aceste două societăți, respectiv la obținerea unui avantaj fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele consemnate la Capitolul *Impozit pe profit*, au constatat următoarele:

1. În ceea ce privește contractul nr.. încheiat cu comuna .X., în calitate de achizitor, .X. S.R.L. nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L. și în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L., în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește contractul nr.. încheiat cu comuna .X., în calitate de achizitor, .X. S.R.L. nu a putut justifica realitatea serviciilor pe care le-a facturat .X. S.R.L., fapt pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală, pentru consumul de materiale fără justificare în venit, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată dedusă la achiziție în sumă de .X. lei, conform art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. În ceea ce privește contractul nr.. încheiat cu comuna .X., în calitate de achizitor, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată:

- în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei) înscrisă în facturile de închirieri utilaje și de avansuri emise de .X. S.R.L., întrucât .X. S.R.L. nu a justificat necesitatea achiziționării acestor servicii, nefiind facturate către beneficiarul final, Primăria comuna .X.;

- în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L. (Anexa nr.10), care nu reprezintă documente justificative legale.

4. În ceea ce privește contractul nr..X./23.11.2012 încheiat cu comuna .X., în calitate de achizitor, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a scăzut din gestiune materiale fără documente justificative care să ateste utilizarea în scopul producerii de venituri, respectiv operațiuni impozabile, fapt pentru care, în conformitate cu art.128 alin.(4) lit.a) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei la nivelul celei deduse la intrarea în gestiune.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(2), art.121, art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările cu privire la operațiunile înregistrate de .X. S.R.L. în evidența contabilă în ceea ce privește contractele: nr..X./17.02.2.X., încheiat cu Primăria comuna .X., județul Tulcea, nr..X./16.08.2011, încheiat cu Primăria comuna .X., județul Tulcea, nr..X./23.11.2012, încheiat cu Primăria comuna .X., județul Tulcea și nr..X./23.11.2012, încheiat cu Primăria comuna .X., județul Tulcea, care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./ 24.12.2015, împreună cu Procesul verbal încheiat în data de 14.12.2015, în care sunt consemnate constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală și/sau infracțiuni în legătură cu acestea.

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

A. În ceea ce privește excepția ridicată de societate referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit în ceea ce privește anul 2009, susținând că în conformitate cu prevederile art.91 și art.98 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție aferent anului 2009 a început să curgă la data de 01.01.2.X. și a expirat la data de 01.01.2015, se rețin următoarele:

Potrivit art.98 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.”

Totodată, potrivit art.91 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”,

iar potrivit art.23:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit art.92 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Term.X.e de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspekției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspekției fiscale;”,

iar potrivit art..X. alin.(6) din același act normativ:

„(6) Data începerii inspekției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspekție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspekției fiscale - care este data menționată în registrul unic de control - și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspekției fiscale.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Astfel, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2009:

„(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv copia Registrului unic de control, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 23.03.2015, dată la care acțiunea de inspecție fiscală a fost înregistrată în Registrul unic de control al societății la poziția nr.32, conform art..X. alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat, iar Decizia de impunere nr.F-.X., contestată în cauză, a fost emisă la data de 22.12.2015.

Totodată, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 22.12.2015 și a avizului de inspecție fiscală nr.F-.X./04.03.2015, în ceea ce privește impozitul pe profit, perioada avizată și verificată a fost 01.01.2009-31.12.2013.

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2009 este **15 aprilie 2.X.** și pe cale de consecință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2009 este 15.04.2.X., astfel că termenul de prescripție pentru stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2009 **începe să curgă de la data de 01.01.2011**, și anume de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

A interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la data începerii inspecției fiscale, respectiv 23.03.2015 și la prevederile legale invocate anterior, reiese că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit aferente anului 2009 nu era prescris la data începerii inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de societate nu are temei legal, motiv pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

B. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:

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

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.12.2015, împreună cu Procesul verbal din data de 14.12.2015 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./ 22.12.2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală și/sau a unor infracțiuni aflate în legătură cu acestea.

În fapt, în perioada verificată, .X. S.R.L. a realizat lucrări de construcții montaj în baza contractelor încheiate cu Primăria comunei .X., respectiv contractul nr..X./17.02.2.X., și cu Primăria comunei .X., respectiv contractele nr..X./16.08.2011, nr..X./ 23.11.2012 și nr..X./ 23.11.2012.

Din verificarea modului de derulare a acestor contracte, și anume înregistrarea veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea societății, în calitate de executant, precum și din verificarea consumurilor de materiale, a cheltuielilor cu serviciile executate de terți în corelație cu devizele întocmite care au stat la baza facturării lucrărilor către beneficiari, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. .X. S.R.L. împreună cu .X. S.R.L., în calitate de executanți, .X. S.R.L., cu susținere tehnică și financiară, și Primăria comunei .X., în calitate de achizitor, au încheiat contractul nr..X./2.X. având ca obiect executarea,

finalizarea și întreținerea lucrării „proiectul de bază integrat îmbunătățirea serviciilor de bază pentru economia și dezvoltarea comunei .X., județul Tulcea”, reprezentând lucrări de construcții: canalizare de ape reziduale, stații de pompare a apelor reziduale, stații de epurare, drumuri, structuri pentru terenul de sport.

În baza contractului nr. .X./15.03.2.X., .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, subcontractează societății .X. S.R.L. .X. lucrările la rețeaua de canalizare, terasamente pentru conducte și cămine canalizare.

Totodată, .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, a încheiat cu .X. S.R.L. contractul de execuție lucrări nr..X./20.07.2.X. având același obiect ca cel înscris în contractul nr..X./17.02.2.X., cu excepția lucrărilor de construcții de drumuri, precum și actul adițional nr.1 la contractul nr..X./20.07.2.X. prin care executantul se obligă să execute lucrări suplimentare.

În vederea determinării stării de fapt fiscale, respectiv pentru a stabili realitatea și necesitatea achizițiilor, în temeiul art.97 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la solicitarea de controale încrucișate la .X. S.R.L. și .X. S.R.L., fiind încheiate procesele verbale din datele de 22.06.2015 (nr..X./24.06.2015) și 25.11.2015 (nr..X./25.11.2015).

Urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că niciuna dintre cele două părți contractante nu a putut justifica cu documente realitatea executării de către .X. S.R.L. a proiectului, respectiv prin probarea faptului că forța de muncă aparținând executantului s-a deplasat la locul de desfășurare a lucrării din comuna .X., materialele care au fost puse în operă pentru executarea lucrării nefiind transportate de la Zimnicea la Tulcea cu niciun mijloc de transport, deplasarea personalului nu a fost probată cu documente care să ateste faptul că aceștia au fost cazați în localitate, câți muncitori s-au deplasat pe șantier, modalitățile de plată ale acestora privind diurna pentru deplasare, cheltuieli de cazare, masă și transport conform delegației de deplasare etc., precum și faptul că aceeași lucrare a fost executată și facturată și de către .X. S.R.L. (potrivit situațiilor de lucrări anexate la factura nr..X./23.12.2.X.).

Totodată, urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a achiziționat de la această societate materiale pentru care nu au fost puse la dispoziție documente de aprovizionare care să confirme realitatea achiziției, precum și faptul că a înregistrat cheltuieli cu închirieri de utilaje care nu au fost justificate ca fiind utilizate în totalitate în scopul producerii de venituri.

Astfel, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei (respectiv în sumă de .X. lei în relația cu .X. S.R.L. și în sumă de de .X. lei în relația cu .X. S.R.L.) și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (respectiv în sumă de .X. lei,

înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L. și în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de .X. S.R.L.)

2. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu comuna .X., în calitate de achizitor, contractul nr..X./16.08.2011 având ca obiect executarea, finalizarea și întreținerea lucrării „construire sediu consiliul local prin reabilitare parțială clădire parter existența comuna .X., județul Tulcea”.

Pentru executarea acestor lucrări, .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, a încheiat contractul de prestări servicii nr..X./28.10.2011 cu .X. S.R.L., în calitate de prestator.

Urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L., echipa de inspecție fiscală a constatat, potrivit celor consemnate și detaliate în raportul de inspecție, că această societate nu a putut justifica realitatea serviciilor pe care le-a facturat ca fiind prestate către .X..

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat dovezi care să ateste punerea în execuție a contractului, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei (cheltuieli în sumă de .X. lei aferente facturii nr..X./29.12.2011 și în sumă de .X. lei aferente facturii nr..X./25.06.2012, reprezentând contravaloare lucrări conform contract nr..X./28.10.2011, cheltuieli materiale în sumă de .X. lei în luna ianuarie 2012, în sumă de .X. lei în trimestrul IV 2012, în sumă de .X. lei în trimestrul I 2013 și trimestrul II 2013, pentru care societatea nu a justificat consumul) și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Totodată, organele de inspecție fiscală, pentru consumul de materiale fără justificare în venit, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată dedusă la achiziție în sumă de .X. lei, conform art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu Primăria comunei .X., în calitate de achizitor, contractul nr..X./23.11.2012 având ca obiect realizarea documentației de proiectare în fazele PT+CS+ DE+DTAC, executarea, finalizarea și întreținerea lucrării „dezvoltarea infrastructurii, îmbunătățirea serviciilor de bază și punerea în valoare a moștenirii culturale în comuna .X., județul Tulcea”, precum și Lot 1 „îmbunătățirea rețelei publice de apă și înființare rețea publică de canalizare menajeră cu stație de epurare în comuna .X., județul Tulcea”.

Pentru executarea acestor lucrări, .X. S.R.L. a încheiat contracte de prestări servicii cu .X. S.R.L., .X. S.R.L., precum și cu alți parteneri de afaceri.

Din verificările efectuate, detaliate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. nu a avut personal angajat, nu a înregistrat cheltuieli cu forța de muncă și nu a înregistrat în evidență intrări și ieșiri de materiale, echipamente și nici cheltuieli cu servicii executate de terți, iar în anul 2013 societatea nu a declarat venituri și nici cheltuieli, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei înscrise în facturile emise de .X. S.R.L. (Anexa nr.10).

Urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L., prin care au fost verificate prin sondaj o parte din mijloacele fixe care au fost folosite la executarea proiectului care face parte din contractul nr..X./23.11.2012, echipa de inspecție fiscală a constatat, potrivit celor consemnate și detaliate în raportul de inspecție, că .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un consum cu transportul și utilajele în sumă de .X. lei pentru lucrări efectuate în perioada mai – octombrie 2013, în timp ce serviciile contractate de închiriere a utilajelor au fost în valoare de .X. lei. Întrucât .X. S.R.L. nu a justificat necesitatea achiziționării acestor servicii, nefiind facturate către beneficiarul final, Primăria comunei .X., echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei-.X. lei) și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei) înscrisă în facturile de închirieri utilaje și de avansuri emise de .X. S.R.L.

4. .X. S.R.L., în calitate de executant, a încheiat cu Primăria comunei .X., în calitate de achizitor, contractul nr..X./ 23.11.2012 având ca obiect realizarea documentației de proiectare în fazele PT+CS+ DE+DTAC, executarea, finalizarea și întreținerea lucrării „dezvoltarea infrastructurii, îmbunătățirea serviciilor de bază și punerea în valoare a moștenirii culturale în comuna .X., județul Tulcea”, „Lot 1, construire, înființare After-school în comuna .X., jud.Tulcea”.

Din verificările efectuate, detaliate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a scăzut din gestiune materiale fără documente justificative care să ateste realitatea și utilizarea în scopul producerii de venituri, respectiv operațiuni impozabile, fapt pentru care, în conformitate cu art.128 alin.(4) lit.a) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de.X. lei la nivelul celei deduse la intrarea în gestiune.

Astfel, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar **impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei**, pentru care au calculat de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările cu privire la operațiunile înregistrate de .X. S.R.L. în evidența contabilă în ceea ce privește contractele mai sus menționate, care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.12.2015, împreună cu Procesul verbal încheiat în data de 14.12.2015, în care sunt consemnate constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F- .X./22.12.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii

existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală și/sau infracțiuni în legătură cu acestea.

În drept, art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, există suspiciuni de evaziune fiscală, constând în înregistrarea de către .X. S.R.L. în evidența contabilă de cheltuieli și taxă pe valoarea adăugată în baza unor documente care ridică suspiciuni rezonabile asupra realității tranzacțiilor cu materiale de construcții, achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori/prestatori care nu au salariați, fără documente justificative care să ateste necesitatea efectuării achizițiilor și/sau realitatea efectuării unor lucrări înregistrate, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de general consolidat.

Drept urmare, având în vedere suspiciunile cu privire la realitatea operațiunilor înregistrate de .X. S.R.L. în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.12.2015, împreună cu Procesul verbal încheiat în data de 14.12.2015, în care sunt consemnate constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F- .X./22.12.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală și/sau infracțiuni în legătură cu acestea.

Prin Decizia nr.72/28.05..X.6, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2.X. privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.12.2015, împreună cu Procesul verbal din data de 14.12.2015.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care constau în *disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a respins la deducere”*.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarii reflectă realitatea operațiunilor.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorasi*

tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că în cazul C-225/02 Halifax – Others, Curtea Europeană de Justiție precizează următoarele: “atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: “pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fii avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277”,

se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de

întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

De asemenea, pct.10.2. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”

C. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, obligații fiscale stabilite suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. de organele de inspecție fiscală, aferente operațiunilor înregistrate de societate în evidența financiar-contabilă:

C.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând diferențe de amortizare, precum și diferențelor rezultate din recalcularea fondului de rezervă în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat la 31.12.2011 reevaluarea clădirii, iar în anul 2012 a înregistrat amortizarea majorată cu diferența rezultată din reevaluare. Astfel, amortizarea lunară până la data de 31.12.2011 era în sumă de .X. lei, iar amortizarea lunară după reevaluare, începând cu

01.01.2012, a fost în sumă de .X. lei, rezultând o diferență de amortizare lunară în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei) și anuală în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2012 și .X. lei în anul 2013).

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.24 alin.(1¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, înregistrând amortizarea mijloacelor de transport, autoturisme la valori care depășesc suma de .X. lei/lună, fapt pentru care au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând amortizarea în anul 2013 în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei) (anexa nr.5).

De asemenea, din analiza declarațiilor 101 privind calculul impozitului pe profit, depuse pentru anii 2009-2.X., echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a calculat eronat și a dedus rezerva legală, fapt pentru care a procedat la recalcularea fondului de rezervă, rezultând o diferență dedusă în plus în anul 2009 în sumă de .X. lei (.X. lei-.X. lei), iar în anul 2.X. în sumă de .X. lei (.X. lei-.X. lei).

Astfel, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în perioada verificată un impozit pe profit suplimentar de plată în sarcina societății.

Prin contestația formulată, deși .X. S.R.L. contestă integral impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-.X./22.12.2015, nu a înțeles ca pe fondul cauzei să prezinte motivele de fapt și de drept în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând diferențe de amortizare, precum și diferențelor rezultate din recalcularea fondului de rezervă în sumă de .X. lei și nu a depus în susținerea propriei cauze niciun document justificativ.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”,

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„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.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând diferențe de amortizare, precum și diferențelor rezultate din recalcularea fondului de rezervă în sumă de .X. lei, potrivit constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate detaliat în situația de fapt, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“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.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune,

una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *"motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă integral impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-.X./22.12.2015, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând diferențe de amortizare, precum și diferențelor rezultate din recalcularea fondului de rezervă în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând diferențe de amortizare, precum și diferențelor rezultate din recalcularea fondului de rezervă în sumă de .X. lei.**

C.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu materiale (de construcție, beton, centrale termice pe gaz, radiatoare, alimente - măsline, brânză -, ciorapi damă etc.) și servicii (construcții montaj, lucrări de instalații sanitare, termice, electrice, lucrări canalizare, cazare și masă, reparații tinichigerie, închirieri și întreținere mijloace fixe etc.) în sumă de .X. lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor achiziții, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. datorează

aceste obligații fiscale stabilite suplimentar de plată, în condițiile în care documentele aduse ca probatoriu în susținerea contestației și argumentele invocate nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv să justifice utilizarea achizițiilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, urmare verificării documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv documentele financiar-contabile, facturile emise de furnizori și de .X. S.R.L., notele contabile, fișele analitice furnizori, clienți, cheltuieli, venituri, jurnalele de cumpărări și vânzări, declarațiile privind impozitul pe profit (cod formular 101) și TVA (cod formular 300), contractele încheiate, precum și *Situația repartizării cheltuielilor pe centre de profit pentru perioada 2009-2014*, solicitată de organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înscris cheltuielile pe sume globale, fără să fie prezentate pe componentă și fără să fie înscrise în *Fișele buget Cartea mare*, astfel încât nu a putut stabili ce reprezintă și dacă aparțin lucrărilor în cauză.

Având în vedere că .X. S.R.L. nu a prezentat documente justificative din care să reiasă utilizarea achizițiilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile, faptul că societatea a efectuat o repartizare a acestora care nu corespunde întocmai realității fenomenelor economice derulate, spre exemplu societatea a înregistrat achiziții de diverse materiale care nu se regăseau în lucrările executate, într-o perioadă anterioară semnării contractului sau după data predării lucrării și a încheierii procesului verbal de recepție etc., echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor înregistrate de societate în evidența financiar-contabilă, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(2) lit.e) și alin.(4) lit.c), lit.d), lit.f) și lit.m), art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.12, pct.44, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2), art.7 alin.(1), art.17 alin.(2) și art.21 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, întrucât .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la diverși furnizori, fără însă ca din documentele puse la dispoziție să rezulte că materialele evidențiate în aceste facturi au intrat faptic în gestiune sau că au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, și ținând cont de faptul că societatea a procedat la scăderea acestora din gestiune fără a justifica consumul pentru livrarea de produse sau executarea de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de scădere din gestiune a materialelor pentru care societatea

a dedus taxa pe valoarea adăugată fără justificarea livrării este asimilată cu livrarea de bunuri, astfel că, în conformitate cu art.128 alin.(4), coroborat cu art.137 alin.(1) lit.c) și art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, având în vedere constatările consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015 și în temeiul prevederilor legale mai sus menționat, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu materiale și servicii în sumă de .X. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor achiziții.

În drept, potrivit art.1 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2009-21.04.2011:

“(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.”

Prevederi similare sunt reglementate și începând cu data de 22.04.2011, respectiv la art.1 alin.(1) și alin.(6) din același act normativ.

De asemenea, potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

(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.”, iar conform art.17 alin.(1) și alin.(2):

“(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.”,

respectiv art.21 din același act normativ:

“Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară și, după caz, contabilitatea

de gestiune adaptată la specificul activității, iar orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat. De asemenea, contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz, iar contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.

Totodată, potrivit Anexei 1 *Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune* aprobate prin O.M.F.P. nr.1.X./2003:

“(...) În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

(...) Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii.

(...) În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în: costuri de achiziție; costuri de producție; costuri de prelucrare; cheltuieli ale perioadei.

(...) Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:

1. Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora. Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.

2. Principiul delimitării cheltuielilor în timp. Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză.

3. Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi:

aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.

4. Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.

5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.(...)”

Din interpretarea acestor prevederi legale, rezultă că pentru identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate, respectiv pentru evaluarea și recunoașterea în contabilitatea financiară a bunurilor, lucrărilor și serviciilor achiziționate în vederea corelării cu veniturile înregistrate, repartizarea și înregistrarea cheltuielilor se va realiza pe destinații, și anume pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus citate și ținând cont de specificul activității desfășurate de .X. S.R.L. și al lucrărilor efectuate în baza contractelor încheiate cu diverși beneficiari (în perioada 2009-2013, societatea a înregistrat venituri din derularea, în calitate de executant, a unui număr de aproximativ 60 de contracte) lucrări ce au fost parțial sau integral subcontractate către terțe persoane juridice și/sau pentru care societatea a înregistrat achiziții de bunuri și servicii, deducând cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată aferente acestora, precum și modalitatea de înregistrare a materialelor în patrimoniu, potrivit constatărilor consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015, organul de soluționare a contestației, având în vedere prevederile stipulate la art.7 alin. (2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile art.52 alin.(1) din același act normativ, potrivit cărora “*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*”, iar “*Contribuabilul sau altă persoană imputernicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale*”, reține necesitatea și relevanța repartizării cheltuielilor pe lucrări executate, astfel cum a fost solicitată de organul de inspecție fiscală în vederea determinării stării de fapt fiscale, respectiv a situației fiscale corecte.

În sensul celor reținute mai sus, organul de soluționare a contestației are în vedere și următoarele aspecte consemnate în raportul de inspecție fiscală:

- în prima parte a desfășurării inspecției fiscale, respectiv în perioada 25.03.2015-20.04.2015, au fost furnizate informații și documente de către contabilul societății, iar ulterior, după reluarea inspecției din data de 07.09.2015, verificarea s-a efectuat fără participarea vreunei persoane care să furnizeze informații cu privire la întocmirea documentelor primare care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, la înregistrările contabile, la procedurile contabile utilizate, la registrele și jurnalele contabile;

- solicitările adresate în mod repetat contribuabilului de organele de inspecție fiscală în vederea prezentării de informații și documente (adresele înregistrate la societate sub nr..X. /11.09.2015, nr..X./ 16.09.2015, nr..X./17.09.2015, nr..X./23.09.2015, nr..X./12.10.2015, nr..X./15.10.2015);

- în verificarea documentelor financiar-contabile efectuate la sediul societății nu a existat persoană responsabilă de departamentul economic care să dea relații din punct de vedere contabil și fiscal (potrivit răspunsurilor administratorului societății la adresele mai sus menționate, societatea nu mai are angajat contabil, serviciul de contabilitate fiind externalizat), persoana care a reprezentat contribuabilul pe durata inspecției fiscale fiind administratorul societății care a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documente legate de contracte și a dat relații exclusiv legate de acestea;

- faptul că societatea nu a reflectat în toate cazurile intrarea în gestiune a bunurilor cronologic; notele de recepție și constatare de diferențe pentru marfa achiziționată nu conțin date complete, așa cum prevede O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare; materialele aprovizionate nu au fost date în consum integral rămânând pe stoc; nu a efectuat inventarierea și nu dispune de componența analitică a soldului înscris în balanță; cu toate că la finalul fiecărui an a înregistrat stoc de materiale, în anul 2014 a editat centralizatoare pe care le-a denumit "bonuri de consum" și a scăzut din contabilitate întreg soldul contului de materiale, fără să prezinte fișe de magazie și să se specifice locul de consum al materialelor etc.

Astfel, în materia impozitului pe profit, se rețin regulile generale privind calculul profitului impozabil stipulate la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(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."

iar potrivit pct.12 și pct.13 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin (...)”

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, iar în situația în care veniturile sau cheltuielile sunt înregistrate eronat sau omise, acestea se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, contribuabilul fiind obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

iar potrivit art.21 alin.(2) lit.e) din același act normativ:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cheltuielile de transport și de cazare efectuate pentru salariați.

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 alin.(4) lit.c), lit.d), lit.f) și lit.m):

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea

adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

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;”

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

“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.”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, iar în ceea ce privește serviciile, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie

să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință neacordarea deductibilității cheltuielilor în cauză.

Mai mult, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a cheltuielilor înregistrate în contabilitate îi revine contribuabilului care deduce aceste cheltuielile.

Totodată, se reține că potrivit art.7 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoanele juridice au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2.X., prevede:

“(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 (...).”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea

adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”,

iar potrivit art.137 alin.(1) lit.c) din același act normativ:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;”

Potrivit acestor prevederi legale, preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial, constituie o livrare de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată și trebuie colectată TVA, iar operațiunea este definită drept o *livrare către sine*, conform art.125¹ pct.16 din art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, pentru aceste operațiuni, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor respective.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II din prezenta decizie, .X. S.R.L., în susținerea contestației depune un număr

semnificativ de documente, respectiv; contracte și acte adiționale încheiate, procese-verbale de recepție, situații de lucrări, facturi, devize ofertă etc., astfel cum au fost prezentate la Anexele 1-24 și 28-38, înscrisuri care însă nu sunt de natură să combată sau să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală și încadrarea acestora în temeiul de drept și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Astfel, în acest sens, se rețin, cu titlu de exemplificare, următoarele:

- în ceea ce privește Contractul nr..X./2009 încheiat cu Primăria Medgidia, având ca obiect execuția și finalizarea de lucrări la obiectivul IML 202 – Construirea de locuințe sociale (inclusiv mica infrastructură) pentru 10 familii de rromi din municipiul Medgidia, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a înregistrat cheltuieli în baza facturilor emise de .X. S.R.L. reprezentând materiale pentru instalații termice pe gaz (centrale termice, radiatoare, piese accesorii pentru montajul acestora, filtre anticalcar), în condițiile în care pentru locuințele în cauză nu au fost executate lucrări de instalații termice pentru racordarea la rețeaua de gaze, acestea având ca sursă de încălzire sobe, iar băile cazane.

Prin contestația formulată, .X. S.R.L. afirmă că facturile de achiziții de la .X. pentru instalații termice pe gaz au fost înregistrate din eroare pentru acest contract, la momentul în care s-a realizat împărțirea pe centre de cost la cererea organului de control, acestea fiind puse în operă la alt proiect aflat în derulare în anul 2009, și anume la Colegiul Tehnic Titulescu, fără însă să facă dovada celor susținute cu documente justificative, întrucât înscrisurile prezentate la Anexa 3 *„Locuințe familiei de rromi – Medgidia: Contractele nr..X. și .X./09.08.2009, acte adiționale, procese verbale de recepție, procese verbale de predare-primire, facturi, situații de plată, model situații de plată și documente justificative”*, încheiate/emise și semnate/ștampilate de .X. S.R.L. și Primăria Municipiului Medgidia, vin să confirme constatările organelor de inspecție fiscală, și anume faptul că locuințele au fost utilizate cu sobe pe lemne (godin) și nu cu instalații termice pe gaz (centrale termice, radiatoare etc.).

- în ceea ce privește cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de .X. S.R.L., reprezentând beton livrat, .X. S.R.L., prin contestația formulată, susține că situația de fapt reținută organul de inspecție fiscală este eronată întrucât factura prin care s-a stornat alta factură de achiziție beton emisă și înregistrată în anul 2.X., a fost emisă la data de 10.05.2.X., astfel că stornarea unei facturi de achiziție la 10 zile de la emitere nu are consecințe asupra situației fiscale din anul 2009, în acest sens, anexând în copie la contestație (Anexa 4 *„Facturi .X.”*), facturile nr..X./29.04.2.X. și nr..X./10.05.2.X..

Afirmația societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza celor două facturi mai sus menționate, rezultă faptul că prin factura nr..X./10.05.2.X., așa cum au constatat de fapt și

organele de inspecție fiscală, au fost stornate facturile nr..X./24.09.2009, nr..X./30.09.2009, nr..X./30.09.2009, nr..X./14.10.2009, nr..X./ 31.10.2009 și nr..X./07.11.2009, pe această factură de stornare fiind înscrisă mențiunea „*Retur la F..X., .X., .X., .X., .X., .X.*”, și nu factura nr..X./29.04.2.X., așa cum susține contestatara.

- în ceea ce privește Contractul de prestări servicii nr..X./ 02.1.X.9 încheiat între .X. S.R.L., în calitate de prestator, și .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect „lucrări de construcții, instalații termice în centrala termică, alimentare apă, canalizare pentru Spitalul .X., jud. .X.”, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a dedus cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată cu diverse materiale consumate pe acest obiectiv (factura nr..X./01.10.2009 emisă de .X. S.R.L., reprezentând 2 buc. Centrală termică, 2 buc. Pompă și 2 buc. Boilere; factura nr..X./05.1.X.9 emisă de .X. S.R.L., reprezentând 2 buc. cazan Viessman; factura nr..X./24.02.2.X. emisă de .X. S.R.L., reprezentând 1 buc. mobilier Platza 16, 1 buc. mobilier Platza 17, 1 buc. mobilier Platza 11, 1 buc. fotoliu; factura nr. .X./25.03.2.X. emisă de .X., reprezentând cuptor CM53 G CF etc.), fără însă ca aceste materiale să se regăsească în situațiile de lucrări întocmite sau să fie facturate distinct către beneficiarul lucrării.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală a constatat că executantul lucrării nu a probat cu documente că a executat acest proiect, și anume nu a dovedit cu înscrisuri faptul că forța de muncă aparținând acestuia s-a deplasat la locul de desfășurare a lucrării din Roșiorii de Vede, faptul că materialele care au fost puse în operă pentru executarea lucrării nu au fost transportate cu niciun mijloc de transport etc.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a subcontractat către .X. S.R.L. o parte din lucrările la Spitalul .X. conform contractului nr. .X./03.02.2.X. și a înregistrat cheltuieli în baza facturilor emise de subcontractor, însă lucrările înscrise în situațiile întocmite de .X. S.R.L. sunt total diferite de cele pe care le-a semnat .X. S.R.L. cu beneficiarul final al lucrării .X. S.R.L.

Prin contestația formulată, .X. S.R.L. susține că din eroare la întocmirea situației pe centre de cost au fost menționate facturile emise de .X. și de .X. și .X., eroare ce nu are înrâurire asupra situației fiscale deoarece bunurile achiziționate au fost puse în operă la alte proiecte în desfășurare în acel moment, fără însă să facă dovada celor susținute cu documente justificative, întrucât din înscrisurile prezentate la Anexa 7: *Contract nr..X./02.1.X.9, acte adiționale, facturi, situații de plată, Contract nr. .X./03.02.2.X. cu .X. S.A, facturi, situații de plată, proces verbal de recepție*, documente încheiate/emise și semnate/ștamplitate de .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.A, nu rezultă care sunt proiectele în care au fost *puse în operă* bunurile înscrise în facturile emise de .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X., astfel cum au fost detaliate în raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, din analiza documentelor depuse de contestatară la Anexa 7 nu rezultă că materialele/lucrările detaliate în *Situația de plată în luna 4 anul 2.X./Deviz Var928 Rețea distribuție*, anexă la factura nr..X./29.04.2.X. emisă de .X. S.A., respectiv *Situația de plată în luna 4 anul 2.X./Deviz CNI2L8 Col.Men.PVC – KG 250X6.1MM Rețea distribuție*, anexă la factura nr..X./29.04.2.X. emisă de .X. S.A., în baza contractului nr. .X./03.02.2.X., au fost facturate de .X. S.R.L. către beneficiarul lucrării .X. S.R.L.

- în ceea ce privește Contractul de prestări servicii nr..X./ 15.04.2.X. încheiat între .X. S.R.L., în calitate de prestator, și .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, având ca obiect „prestări servicii de construcții montaj la Spitalul .X., jud..X.”, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, deși procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X. s-a încheiat la data de 15.06.2.X., societatea a înregistrat în continuare cheltuieli și a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru această lucrare, și anume în perioada iulie-octombrie 2.X..

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, pe lângă argumentele aduse de contestatar care, potrivit celor explicate mai jos, nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației, .X. S.R.L. a depus la Anexa 10 „*Contract nr..X./15.04.2.X. – prestări servicii de construcție montaj Spital TBC, factura, deviz ofertă, situație de lucrări, proces verbal de recepție*”, din analiza acestor înscrisuri rezultând faptul că acestea au fost emise, semnate și ștampilate de reprezentanții celor două părți contractante anterior datei de 15.06.2.X., când a fost încheiat procesul verbal de recepție la terminare a lucrărilor nr..X. și anume: factura nr.00012.X. din data de 11.05.2.X. emisă de .X. S.R.L. către cumpărătorul .X. S.R.L., *Devizul-ofertă nr..X. din data de 10.04.2.X., Centralizatorul financiar al obiectelor/categoriilor de lucrări, Lista cuprinzând cantitățile de lucrări și Recapitulație*, listate în data de 10.04.2.X., *Situație de lucrări luna mai 2.X. nr..X. din data de 11.05.2.X., Lista cuprinzând cantitățile de lucrări/consumurile de resurse materiale/consumuri cu mâna de lucru etc. și Recapitulație*, listate în data de 11.05.2.X..

Prin urmare, înscrisurile mai sus menționate aferente perioadei aprilie-mai 2.X. nu pot fi reținute întrucât organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea și deducerea în perioada iulie-octombrie 2.X. a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, societatea nefăcând dovada cu documente justificative relevante în cauză a motivelor pentru care ulterior predării și recepționării lucrării înregistrează în continuare consum de materiale, pentru care a dedus cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată.

- în ceea ce privește cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată dedusă de .X. S.R.L. în baza facturilor emise de .X. S.R.L. Tulcea, reprezentând servicii de cazare și masă, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu a justificat faptul că aceste servicii au fost efectuate pentru salariații proprii și în scopul activității, anexele la facturi

reprezentând liste cu numărul de porții servite la masă și numărul de persoane cazate, fără să fie înscrise persoanele care au beneficiat de aceste servicii.

Prin contestația formulată, .X. S.R.L. susține că facturile emise de .X. S.R.L. Tulcea au borderou de masă și cazare din care rezultă numărul de salariați ai .X., iar fluctuația de personal a împiedicat evidențierea în cuprinsul documentației a numelor persoanelor care s-au cazat și a felurilor de mâncare consumate. În acest sens depune Anexa 11 „Contract de furnizare servicii cu .X. S.R.L. nr..X./ 02.09.2.X., facturi și borderou cazare, respectiv borderou masă”.

Din analiza borderourilor de cazare, respectiv masă, anexe la facturile emise de .X. S.R.L., depuse de societate, se reține, așa cum de altfel au constatat și organele de inspecție fiscală, că acestea conțin doar mențiuni cu privire la numărul de zile și de persoane cazate pe zi, numărul de mese de prânz servite pe zi sau numărul de camere ocupate pe zi, fără nicio informație cu privire la personalul angajat al .X. S.R.L. care a beneficiat de aceste servicii. Mai mult, din analiza înscrisurilor depuse nu rezultă care a fost scopul, respectiv necesitatea pentru care au fost achiziționate aceste servicii.

- în ceea ce privește cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată dedusă de .X. S.R.L. în baza facturii emise de .X. S.R.L., reprezentând măline, brânză, ciorapi damă etc., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut justifica utilizarea bunurilor achiziționate în folosul activității sale.

Prin contestația formulată, societatea susține că factura emisă de .X. S.R.L. conține în principal produse necesare societății, iar ciorapii de damă în valoare de 9 lei, strecurați în cuprinsul acesteia nu pot atrage caracterul nedeductibil al întregii facturi.

Din analiza facturii nr..X. /13.12.2.X. (Anexa 12 la contestație), se reține că pe lângă cele două perechi de ciorapi damă, au mai fost achiziționate jucării (1 buc. *Roboți Ben Ten*, 1 buc. *Tren bebe 42 cm*), farfurii (6 buc. Farfurii adânci, 6 buc. Farfurii desert, 6 buc. farfurii întinse), produse alimentare (brânză de casă Covalact, telemea verdeață Hochland, cașcaval Dalia Covalact, piept de pui afumat Caroli, unt, ketchup, măline etc.), mâncare pentru câini etc. Astfel, având în vedere natura bunurilor, precum și cantitățile achiziționate, astfel cum sunt detaliate în factură, rezultă că acestea reprezintă bunuri achiziționate în scop personal, pentru nevoi personale, iar faptul că factura a fost emisă pe numele societății nu justifică utilizarea în scopul activității persoanei juridice.

- în ceea ce privește cheltuielile deductibile înregistrate de .X. S.R.L. în baza facturii nr..X./29.11.2.X. (Anexa 12 la contestație) emise de Asociația Familială .X., reprezentând *reparații tinichigerie înlocuit plafon*, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere întrucât societatea nu a făcut dovada faptului că serviciile achiziționate au fost în scopul activității sale economice, pe factură nefiind specificat numărul mijlocului de transport.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, .X. S.R.L. susține că în cuprinsul acestei facturi este menționată mașina pentru care s-au efectuat lucrările, astfel că are drept de deducere, în acest sens prezentând în copie, la Anexa 12 la contestație, factura mai sus menționată.

Din analiza facturii în cauză, rezultă că la rubrica mijloc de transport este înscris „CT 15 LVM”, fără însă să fie anexat un deviz al lucrării efectuate și nici dovada că mijlocul de transport al cărui număr de înmatriculare este înscris în factură aparține .X. S.R.L. și nu altei societăți, cum ar fi .X. S.R.L., societate afiliată.

Așadar, față de cele exemplificate și explicitate mai sus, înscrisurile depuse de societate în susținerea contestației, nu pot fi reținute de organul de soluționare a contestației ca documente justificative pentru operațiunile în speță.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căuia atât în practica europeană cât și în cea națională s-a reținut constant faptul că *de principiu, factura fiscală care îndeplinește condițiile legale reprezintă un document justificativ suficient „per se” pentru exercitarea dreptului la deducerea TVA*, contribuabilul nemaifiind obligat să demonstreze operațiunea economică analizată cu alte evidențe fiscal-contabile, se reține că, într-adevăr, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate la art.155 din Codul fiscal, însă aceasta reprezintă doar o condiție formală, or potrivit celor explicitate mai sus pe baza prevederilor legale citate, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea cumulativă a cerințelor de formă și fond stipulate la art.145-147¹ din Codul fiscal.

Astfel, îndeplinirea cerințelor de fond, care reglementează însăși existența dreptului de deducere, presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, or existența unui contract încheiat între părți și deținerea unei facturi însoțită de o serie de înscrisuri nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, precum și a cheltuielilor, contribuabilul trebuie să justifice necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile/taxabile pe bază de probe/dovezi care 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. Or, așa cum s-a reținut mai sus, documentele aduse ca probatoriu în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv să justifice utilizarea achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor impozabile/taxabile.

Mai mult, se reține că, prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul 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. ”

Referitor la argumentele societății privind realitatea lucrărilor, dovedită de situații de lucrări, deviz-ofertă, procese verbale de recepție, existența faptică a lucrărilor etc., acestea nu au relevanță în speța în cauză, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală nu a pus la îndoială realitatea lucrărilor, ținând cont de faptul că aceasta nu a sesizat organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate, impunerea efectuată de organele de inspecție fiscală, respectiv stabilirea de obligații fiscale suplimentare, a vizat în principal neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care societatea nu a justificat utilizarea în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, referitor la argumentele contestatarului cu privire la faptul că neregulile, respectiv încălcarea prevederilor legale, constatate de echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește operațiunile înregistrate de societate, pot atrage eventual sancțiuni de ordin contravențional în temeiul legii contabilității și nu neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care lucrările sunt reale și dovedite cu documente justificative, se reține că influențele contabilității asupra dreptului fiscal se explică prin faptul că, pentru măsurarea materiei impozabile, fiscalul a preluat reguli de evaluare, de delimitare în timp, de amortizare etc. consacrate deja în contabilitate, iar între dreptul fiscal și dreptul contabil există o diferență ce se poate explica prin diferența de finalitate dintre cele două discipline: în timp ce contabilitatea are ca obiectiv stabilirea bazelor de calcul pentru impozite, fiscalitatea are ca sarcină stabilirea regulilor care să se adapteze cât mai bine funcțiilor contabile.

Totodată, pe de o parte, contabilitatea este influențată și este dependentă de fiscalitate, iar pe de altă parte, la rândul ei contabilitatea influențează fiscalitatea, interferențele fiscale în contabilitate fiind extrem de clare, putând oferi motivele unei relații directe și necesare între contabilitatea și fiscalitatea, astfel că între contabilitate și fiscalitate există o relație complexă, contabilitatea reprezentând o sursă privilegiată de informații pentru organele fiscale, majoritatea obligațiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor din contabilitate. Prin urmare, în condițiile în care, așa cum s-a reținut mai sus, operațiunile astfel cum au fost înregistrate în contabilitate au avut influențe de natură fiscală, argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că documentele și argumentele societății nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, respectiv să justifice utilizarea achizițiilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de

plată în sarcina .X. S.R.L. obligații fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015 **în ceea ce privește suma totală de .X. lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

D. Referitor la obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, precum și **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată** în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, iar întrucât:

- în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei, **contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015 a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta **se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii**;

- în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, **contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./ 22.12.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.12.2015 a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta **se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii**.

E. În ceea ce privește Decizia de calcul accesorii pentru a cărei soluționare Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. nu are competență, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr.A – SLP 408/18.03.2016, o copie certificată pentru conformitate cu originalul a

contestației formulate de .X. S.R.L. a fost transmisă organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat, în vederea înaintării acesteia organului competent de soluționare, respectiv structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., în acest sens fiind înștiințat și S.C.A. .X., reprezentant convențional al .X. S.R.L., prin adresa nr.A-SLP 408/18.03.2016.

*
* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1. lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F- .X./22.12.2015 în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 emisă de

Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 22.12.2015 în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 22.12.2015 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

4. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.12.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 22.12.2015 în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL
.X.