

DECIZIA NR. 2811/2815/2017
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L. – în insolvență
din mun. X, județul X, înregistrate la D.G.R.F.P. X
sub nr. 13231 și 13231.5 din 25.10.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr. A_SLP 2057/2083/2196/2243/2295/2381/2491/2521/25.10.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 13231/25.10.2017, asupra contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2009, având domiciliul fiscal în jud. X, mun. X, str. Avram Iancu nr. 48A, sc. A, ap. 2.

Menționăm că potrivit adresei nr. A_SLP 2057/2083/2196/2243/2295/2381/2491/2521/25.10.2017, în conformitate cu prevederile art. 3, alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a delegat către D.G.R.F.P. X competența de soluționare a contestațiilor înregistrate la A.J.F.P. X sub nr. 2821/29.06.2017 și 3920/01.09.2017, formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/07.06.2017, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017, respectiv împotriva Deciziei de referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/21.06.2017.

Obiectul contestațiilor îl reprezintă suma parțială de **T lei** (P lei+ A lei +N lei), compusă din:

- impozit pe profit Pr lei
- TVA Tv lei
- accesorii Ac lei.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2017 și a Deciziilor referitoare la obligații fiscale accesorii X/21.06.2017, respectiv **14.06.2017** și **29.07.2017**, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei și datele de **29.06.2017** și **01.09.2017** la care au fost înregistrate contestațiile la A.J.F.P. X, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe originalul contestațiilor.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- D.G.R.F.P. X, vizând obligații fiscale care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc și pentru care competența de soluționare a fost

delegată către D.G.R.F.P. X, se va proceda la conexarea dosarelor.

Contestațiile sunt formulate prin reprezentanții legali NRM și LAD și prezintă semnăturile acestora în original.

Având în vedere prevederile art. 272 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin administratorii statuari.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 2821/29.06.2017, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017, solicitând anularea parțială a acesteia cu privire la suma de P lei, din care Pr lei impozit pe profit și Tv lei TVA.

Totodată, prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3920/ 01.09.2017, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/21.06.2017, acte administrative fiscale emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, solicitând anularea acestora cu privire la suma totală de Ac lei, din care:

- dobânzi aferente impozitului pe profit X1 lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit X2 lei;
- penalități de nedeclarare impozit pe profit N lei;
- dobânzi aferente TVA X3 lei;
- penalități de întârziere aferente TVA X4 lei.

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

I.1.1. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X5 lei și la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de B1 lei (impozit pe profit Y1 lei) aferent facturilor emise de SC DI SRL

Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a considerat că lucrările reflectate în Situațiile de lucrări emise de prestator nu pot fi asociate cu situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL către clienții săi, neputându-se realiza o corespondență privind refacturarea serviciilor.

Referitor la contractul TFX nr. 2246/14.02.2011 încheiat cu prestatorul S.C. DI S.R.L., pentru realizarea lucrărilor la X BUSSINES PARK, societatea menționează:

- lucrările executate în baza acestuia au fost facturate către clientul CAG S.R.L.;
- cu privire la constatarea organelor de control că nu a fost respectat termenul de execuție prevăzut, de 4 luni și nu au fost prezentate acte adiționale la contract prin care să se prelungească acest termen, petentul precizează că s-a omis prelungirea contractului dar beneficiarul a recunoscut și achitat integral lucrările executate după expirarea termenului de execuție;
- contestatarul susține că există corelație între situația de lucrări emisă de S.C. DI S.R.L. și situațiile de lucrări emise către CAG S.R.L., toate lucrările fiind executate pentru același obiectiv, X BUSSINES PARK, și pentru același beneficiar.

Referitor la contractul TFX nr. 2070/31.05.2010 încheiat cu prestatorul S.C. DI S.R.L., societatea menționează:

- o parte din manopera contractată cu beneficiarul SC AT X în baza contractului

371/31.05.2010, având ca obiect executarea de către SC X SRL a lucrărilor de construcții și montaj la obiectivul H Bussines Park RM, au fost executate de subcontractorul SC DI SRL;

- Societatea susține că există corespondență între lucrările de manoperă facturate de S.C. DI S.R.L. și situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL către beneficiarul final, care conțin la „Prețul unitar” atât manopera cât și parțial materialele;
- în ceea ce privește observația organelor de control că în perioada derulării contractului 371/31.05.2010 SC X SRL a înregistrat cheltuieli salariale, societatea precizează că propriile cheltuieli cu personalul au fost de X6 lei față de valoarea totală a lucrărilor de X lei, și au constatat din salariile personalului responsabil cu aprovizionarea materialelor și cu managementul de proiect, manopera lucrărilor fiind efectuată preponderent de subantreprenori.

Referitor la contractul TFX nr. 2355/01.06.2011 încheiat cu prestatorul S.C. DI S.R.L., societatea menționează că:

- negocierile pentru execuția lucrărilor pentru beneficiarul SC T SA au fost demarate în luna aprilie 2011, iar varianta finală a contractului a fost agreată verbal în 15.05.2011, drept pentru care, pentru a profita de condițiile meteo prielnice, au fost demarate activitățile de pregătire a terenului (la data semnării contractului lucrările erau în plină desfășurare);
- în contractul încheiat cu DI S.R.L. era prevăzută și manopera de turnare a plăcii de beton, dar din cauză că lucrările de terasamente au fost mai complicate și mai ample decât s-a prevăzut, această operațiune a fost efectuată de un alt subantreprenor, SC SS SRL în baza contractului 140/01.08.2011, cu materialele achiziționate de SC X SRL în cursul lunii august 2011;
- lucrările executate de S.C. DI S.R.L. au fost lucrări de terasament, aceasta executând toate lucrările necesare pregătirii platformei în vederea turnării betonului.

Referitor la contractul TFX nr. 2365/01.07.2011 încheiat cu prestatorul S.C. DI S.R.L., societatea menționează că:

- a încheiat cu beneficiarul SC U SRL, contractul nr. 31/07.06.2011 având ca obiect executarea unor lucrări de instalații la obiectivul din B, Piata Amzei nr.13. Lucrările au fost începute de o echipă de instalatori ai SC X SRL care au executat lucrările facturate pe baza Situației de lucrări nr. 01/23.06.2011.
- la data de 01.07.2011 a fost încheiat un contract de subantrepriză cu SC DI SRL pentru executarea unor lucrări preponderant de manoperă în valoare de X lei, cu intenția de a limita activitatea SC X SRL strict la furnizarea de materiale și echipamente;
- imediat după semnarea Contractului subantreprenorul a început montajul, dar calitatea slabă a lucrărilor efectuate și ritmul prea lent de execuție au condus la diminuarea valorii lucrărilor date în subantrepriză și la continuarea acestora cu proprii angajați în paralel cu subantreprenorul;
- în cele 4 luni de montaj, SC DI S.R.L. a executat lucrările evidențiate în Situația de lucrări nr. 01/31.10.2011, lucrări care au fost recepționate pe baza PV de recepție nr. 01/31.10.2011;
- factura emisă de subantreprenor ar fi trebuit să fie o factură de execuție lucrări și nu una de avans;
- în luna septembrie 2013 s-a constatat că situața pe acest contract nu este închisă din punct de vedere contabil și a fost întocmit Actul adițional nr. 01/17.09.2013 de diminuare a valorii Contractului;
- lucrările din Situația de lucrări nr. 01/26.06.2011 au fost executate de angajații SC X SRL, iar lucrările executate de subantreprenor au fost decontate către beneficiar prin Situațiile de lucrări nr. 02/22.07.2011, nr. 03/31.08.2011, nr. 04/12.10.2011 și nr. 05/23.11.2011;

Referitor la contractul TFX nr. 2432/01.03.2012 încheiat cu prestatorul S.C. DI S.R.L., societatea menționează că:

- S.C. DI S.R.L. a emis Situațiile de lucrări nr. 01/30.04.2012 în valoare de X lei și nr. 02/30.06.2012 în valoare de X lei, acceptate la plată de petentă, dar cu toate că, în conformitate cu prevederile contractuale, avea obligația să storneze avansul și să emită facturile de execuție de lucrări, acesta a omis să facă acest lucru;
- în luna septembrie 2013 s-a constatat că situața pe acest contract nu este închisă din punct de vedere contabil și a fost întocmit Actul adițional nr. 01/17.09.2013 de diminuare a valorii Contractului. Actul adițional 01 și factura din data de 17.09.2013 cu valoare zero au fost transmise de subcontractant cu mare întârziere fiind înregistrate în evidențele contabile cu data de 01.10.2016;
- lucrările prestate de S.C. DI S.R.L. în baza acestui contract se regăsesc în Situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL și facturate beneficiarului SC AAG SRL.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare suplimentare în sumă de B1 lei, societatea precizează că lucrările efectuate de SC DI SRL sunt în strânsă legătură cu cele facturate pentru clienții SC X SRL.

I.1.2. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X7 lei și la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de B2 lei (impozit pe profit Y2 lei) aferent facturilor emise de SC Mart SRL

Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a considerat că lucrările reflectate în Situațiile de lucrări emise de prestator nu pot fi asociate cu situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL către clienții săi, neputându-se realiza o corespondență privind refacturarea serviciilor. De asemenea, contestatarul precizează că organele de control argumentează soluția adoptată pe faptul că prestatorul nu a deținut forță de muncă calificată în executarea unor servicii specifice activității de construcții și nu s-a putut identifica subcontractarea unor servicii de manoperă către alți terți, are cazier fiscal, este declarat inactiv și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative.

Referitor la contractul TFX nr. 2533/01.09.2012 încheiat cu prestatorul S.C. Mart S.R.L., societatea menționează că:

- la obiectivul „Hotel H” SC X SRL a efectuat în paralel lucrări pentru 2 Antreprenori diferiți: SC Phi SRL X în baza contractului de subantrepriză din 02.04.2012 și SC SI SRL în baza Contractului nr. 219/30.09.2011;
- subcontractorul SC Mart SRL a executat lucrări aferent ambelor Contracte, acest lucru generând inadvertențe în repartizarea în contabilitatea de gestiune a lucrărilor;
- prin răspunsul nr. 1664/13.01.2017 la notificarea 1658/09.01.2017 (punctul 9) SC X SRL a precizat eronat că lucrările din cele trei situații întocmite de subantreprenorul Mart SRL, au fost refacturate mai departe către SC Phi SRL X, în fapt o parte din lucrări fiind facturate către SC SI SRL.

Referitor la contractul TFX nr. 2567/01.04.2013 încheiat cu prestatorul S.C. Mart S.R.L., societatea menționează că:

- contractul TFX 2567/01.04.2013 încheiat cu SC Mart SRL și contractul TFX 2584/01.06.2013 încheiat cu SC PMed SRL, sunt contracte care au ca obiect aceeași parte din lucrare, respectiv realizarea săpăturilor și a unor lucrări de rezistență a clădirilor din cadrul proiectului „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică”, fapt cauzat de dorința beneficiarului de a intra în sezonul rece cu clădirea acoperită și cât mai mult din finisaje finalizate;
- prezentarea pe categorii a lucrărilor în contractul încheiat cu Com SRL se datorează faptului că anexa contractului are multe poziții și se referă atât la lucrări de construcții, care pot fi de arhitectură sau rezistență, cât și la lucrări de instalații de diverse tipuri (încălzire, electrice, termice, climatizare sau apă canal). Denumirile din contractul cu beneficiarul sunt denumiri specifice pe categorii de lucrări aferente programului de devizare obligatoriu în cadrul licitațiilor cu Instituțiile de stat;
- denumirea folosită în relația cu Com SRL este similară cu denumirea din normele

- de deviz unde diferă norma în cazul în care betonul se toarnă la o clădire mai mică de 35 m înălțime sau mai înaltă de 35 m, dacă betonul se toarnă în fundații sau în plăci, rezultând prețuri diferite pentru operațiunea de turnare beton. În relația cu subantreprenorii SC PMed SRL și SC Mart SRL prețul negociat a fost același în toate cazurile pentru operațiunea de turnat beton la fel și unitatea de măsură;
- contractul cu Com SRL este de tip "turn-key" în care executantul se obligă să livreze produsul de la proiectare la punere în funcțiune contra sumei oferite în cadrul licitației. Din dorința de a se încadra sub limita maximă anunțată la licitație (condiție eliminatorie), petenta ar fi prezentat o ofertă care ulterior s-a dovedit nerealistă. După realizarea proiectării s-a constatat că estimarea inițială a materialelor este subdimensionată și că prețurile oferite sunt prea mici, fapt care explică diferența dintre lucrările decontate de SC X SRL subcontractorilor și lucrările decontate către beneficiar, ducând la realizarea de pierderi pe lucrare;
 - la șantierul „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică” Pj, singurele societăți care au făcut lucrări de turnat beton au fost SC Mart SRL și SC PMed SRL;
 - lucrările prestate de SC Mart SRL și SC PMed SRL se regăsesc în situațiile de lucrări aprobate, facturate și plătite de Com SRL;
 - cheltuiala cu salariile personalului propriu a societății X SRL aferentă acestei lucrări este de doar X lei (cheltuieli cu personalul care s-a ocupat de aprovizionarea cu materiale și a echipei de management de proiect), iar manopera efectivă a întregii lucrări (cu o valoare totală de X lei) a fost executată de diverși subantreprenori, pe baza contractelor încheiate.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare suplimentară în sumă de B2 lei, societatea precizează că lucrările efectuate de SC Mart SRL sunt în strânsă legătură cu cele facturate pentru clienții SC X SRL.

I.1.3. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X8 lei și la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de B3 lei (impozit pe profit Y3 lei) aferent facturilor emise de SC PMed SRL

Referitor la contractul TFX nr. 2584/01.06.2013 încheiat cu prestatorul S.C. PMed S.R.L., societatea invocă explicațiile date în legătură cu contractul **TFX nr. 2567/01.04.2013** încheiat cu prestatorul S.C. Mart S.R.L.

Referitor la contractul TFX nr. 2587/01.07.2013 încheiat cu prestatorul S.C. PMed S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- denumirea folosită în relația cu Com SRL este similară cu denumirea din normele de deviz unde diferă norma în cazul în care fierul beton se montează la o clădire mai mică de 35 m înălțime sau mai înaltă de 35 m, dacă fierul beton se montează în fundații, grinzi, stâlpi sau diafragme, rezultând prețuri diferite pentru operațiunea de fasonare-montare fier beton. În relația cu SC PMed SRL prețul negociat a fost același în toate cazurile pentru operațiunea de fasonare-montare fier beton;
- singura societate care a realizat fasonare și montaj de fier beton la „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică” este SC PMed SRL;
- livrările de materiale s-au făcut în multe cazuri pe bază de avize de însoțire a mărfii, facturile fiind întocmite la date ulterioare. La decontarea lucrărilor executate și emiterea Situațiilor de lucrări s-a ținut cont de materialele existente în șantier, chiar dacă, izolate, facturile de achiziție au fost transmise mai târziu. Cantitatea totală de fier beton fasonată și montată în cadrul proiectului „Laborator” de la Pj, decontată către Com este de 64.985,46 kg și se regăsește în situațiile de lucrări facturate;
- din dorința de a se încadra sub limita maximă anunțată la licitație (condiție eliminatorie), a prezentat o ofertă care ulterior s-a dovedit nerealistă, fapt care a dus la realizarea de pierderi pe lucrare.

Referitor la contractul TFX nr. 2589/01.08.2013 încheiat cu prestatorul S.C. PMed

S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- în contabilitatea de gestiune a SC X SRL au fost înregistrate eronat facturile nr. 76/10.09.2013 având înscris ca și furnizor SC PMed SRL și nr. 41/31.10.2013 având înscris ca și furnizor SC K SRL ca fiind aferente contractului nr. 344A/26.07.2013 încheiat cu S.C. PM S.R.L.
- Contractul nr. 344A/26.07.2013 încheiat de SC X SRL (în calitate de subantreprenor) cu SC PM SRL (în calitate de antreprenor) are ca obiect executarea unor lucrări care au fost subcontractate mai departe către SC PMed SRL prin Contractul nr. 2589/01.08.2013;
- Anexele celor două Contracte conțin poziții și cantități de executat identice, doar prețuri unitare diferite, în sensul că prețurile plătite subantreprenorului SC PMed SRL sunt mai mici decât cele încasate de la antreprenor SC PM SRL;
- prin Actul adițional 1/16.09.2013 la Contractul nr. 344A/26.07.2013 s-au suplimentat lucrările, acestea fiind subcontractate către SC K SRL prin contractul 2599/17.09.2013;
- Situația de lucrări emisă de SC K SRL are ca dată 31.10.2013, iar Situația de lucrări emisă de SC X SRL către beneficiar are ca dată oct. 2013, astfel că prima nu este ulterioară celei de a doua.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare suplimentară în sumă de B3 lei, societatea precizează că lucrările efectuate de SC PMed SRL sunt în strânsă legătură cu cele facturate pentru clienții SC X SRL.

I.1.4. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X9 lei și la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de B4 lei (impozit pe profit Y4 lei) aferent facturilor emise de SC K SRL

Referitor la contractul TFX nr. 2608/12.11.2013 încheiat cu prestatorul S.C. K S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- în Contractul cu beneficiarul se regăsește denumirea din normele republicane de deviz (fiind un contract cu o Instituție a statului, câștigat la licitație), iar în Contractele cu subantreprenorii s-au folosit categorii de lucrări și unități de măsură care se află în vocabularul curent al firmelor de construcții;
- X SRL a facturat către beneficiar lucrările conform Contractului, iar subantreprenorul a facturat către X SRL lucrările real executate;
- în urma proiectării a rezultat în mod obiectiv necesitatea construirii unui bazin de ape pluviale. Acesta nu a fost inclus în oferta pe baza căreia s-a câștigat licitația, deci nu a mai putut fi decontat către beneficiar, aceste depășiri de materiale ducând la realizarea de pierderi pe lucrare.

Referitor la contractul TFX nr. 2599/17.09.2013 încheiat cu prestatorul S.C. K S.R.L., contestatorul precizează că Situația de lucrări emisă de SC K SRL are ca dată 31.10.2013, iar Situația de lucrări emisă de SC X SRL către beneficiar are ca dată oct. 2013, astfel că prima nu este ulterioară celei de a doua.

Referitor la contractul TFX nr. 2602/01.10.2013 încheiat cu prestatorul S.C. K S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- societatea a încheiat contractul nr. 511A cu SC ImI SRL în 21.10.2013 dar acesta a fost discutat, negociat și acceptat de către Beneficiar în cursul lunii sept. 2013, dovadă fiind contractul de achiziție a gresiei pentru această lucrare care e datat 07.10.2013;
- pentru a se încadra în termenul extrem de scurt al închiderii complete a galeriei, anterior parafării contractului cu beneficiarul, s-a semnat Contractul nr. 2602/01.10.2013 cu SC K SRL pentru executarea unor lucrări de manoperă la Galeriile Auchan X;
- lucrările s-au desfășurat la început exclusiv pe timp de noapte (în perioada 01.10.2013 - 21.10.2013), apoi, după închiderea completă a Galeriei, atât pe timp de zi cât și pe timp de noapte (în perioada 22.10.2013 - 15.11.2013);

- operațiunile facturate de subantreprenor sunt similare până la identitate cu cele facturate către beneficiar;
- gresia a fost livrată de SC DF CEE SRL pe șantier și pusă în operă de subantreprenor după încasarea avansului (15.10.2013), data facturii finale, 09.12.2013, nefiind și data livrării, ea fiind mult ulterioară încheierii lucrării și a recepționării ei de către beneficiar.

Referitor la contractul TFX nr. 2605/01.11.2013 încheiat cu prestatorul S.C. K S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- în data de 25.10.2013, anterior semnării Contractului cu beneficiarul, a fost semnat cu SC DC SRL Contractul de subantrepriza nr. 55 pentru executarea unor lucrări la Galeriile Auchan V. După începerea lucrărilor, subantreprenor a anunțat că din cauza unei situații neprevăzute, nu poate onora termenul de execuție pentru anumite lucrări, drept pentru care o parte din manopera a fost preluată de alt subantreprenor, respectiv de SC K SRL, fiind semnat Contractul nr. 2605/01.11.2013;
- date fiind condițiile contractuale și termenul extrem de scurt de finalizare a lucrărilor, s-au acceptat prețuri de manoperă mai mari la instalațiile electrice, acest fapt conducând la pierderile înregistrate pe lucrare;
- este adevărat că un număr de 4 poziții din totalul de 25 au fost decontate, din eroare și către SC DC SRL, acestea fiind de fapt executate de SC K SRL;
- atâta vreme cât în cuprinsul Procesului verbal se face referire la Situația de lucrări nr. 01/25.11.2013, data PV de recepție la terminarea lucrărilor e de fapt 01.12.2013 și nu 01.11.2013 cum dintr-o eroare de tipărire apare în procesul verbal;
- valoarea corectă a poziției 23 este de X lei, înscrisă la colana "Preț Total" valoare care duce și la suma corectă finală de X lei, suma facturată de către subantreprenor și achitată de SC X SRL.

Referitor la contractul TFX nr. 2607/07.11.2013 încheiat cu prestatorul S.C. K S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- în luna noiembrie a încheiat cu beneficiarul SC Com SRL contractul TFX 499B/04.11.2013, care are ca obiect „Montaj camere speciale în cadrul lucrării „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică PJ”;
- Lucrările aferente acestui contract au fost subcontractate către SC K SRL în baza Contractului 2607/07.11.2013 la un preț mai mic;
- Situația de lucrări 01/20.12.2013 emisă de SC K SRL este identică la formă și conținut cu Situația de lucrări nr. 01/20.12.2013 emisă către beneficiar, doar prețul fiind diferit;
- atâta vreme cât în cuprinsul Procesului verbal se face referire la Situația de lucrări din 20.12.2013, data PV de recepție la terminarea lucrărilor e de fapt 20.12.2013 și nu 07.11.2013 cum dintr-o eroare de tipărire apare în procesul verbal.

Referitor la contractul TFX nr. 2604/05.10.2013 încheiat cu prestatorul S.C. K S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- în luna august 2013 a încheiat cu SC PM SRL contractul de lucrări nr. 350A/ 23.08.2013 pentru manoperă;
- manopera a fost subcontractată la un preț mai mic către SC K SRL în baza Contractului nr. 2604 / 05.10.2013;
- Factura de execuție lucrări în valoare de X lei a fost emisă către beneficiar în data de 29.11.2013, iar factura de execuție lucrări a subcontractorului, în valoare de 343.232 lei a fost emisă cu data de 30.12.2013. Întârzierea a fost cauzată de faptul că, deși lucrarea a fost executată în lunile oct. și nov., procesul verbal de recepție a lucrării precum și Situația de lucrări au fost semnate doar în data de 29.12.2013, din motive legate de subantreprenor;
- Situația de lucrări a subantreprenorului și cea transmisă către sunt identice, doar prețul fiind diferit.

Referitor la contractul TFX nr. 2606/04.10.2013 încheiat cu prestatorul S.C. K S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- în luna august 2013 a încheiat cu SC Com SRL contractul TFX 471A/ 07.08.2013, iar lucrările aferente acestui contract au fost subcontractate către SC K SRL fiind încheiat Contractul nr. 2606/04.11.2013 la un preț mai mic.
- în baza Situației de lucrări nr. 1/20.12.2013 și a PV de predare-primire nr. 01/20.12.2013, subcontractorul a emis factura 239/30.12.2013;
- SC X SRL a emis pentru beneficiar propria Situație de lucrări nr. 1/20.12.2013 și în baza ei a întocmit factura 75349/27.12.2013;
- cu excepția sumei, cele 2 Situații de lucrări sunt identice;

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare suplimentară în sumă de B4 lei, societatea precizează că lucrările efectuate de SC K SRL sunt în strânsă legătură cu cele facturate pentru clienții SC X SRL.

I.1.5. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X10 lei și la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de B5 lei (impozit pe profit Y5 lei) aferent facturilor emise de SC P& Com SRL

Referitor la contractul TFX nr. 612/12.02.2014 încheiat cu prestatorul S.C. P& Com S.R.L., contestatorul precizează următoarele:

- cele trei cămine și cărămida din argilă pentru placaj de culoare roșie, au fost decontate la livrarea în șantier fără a se mai defalca prețul în material și manopera, în condițiile în care contractul cu Com SRL prevede doar prețuri unitare. În fapt, decontarea către Com SRL s-a făcut la livrarea materialelor pe șantier, chiar dacă acestea au fost puse în operă la o dată ulterioară de către subantreprenor. Prin aceasta, beneficiarul a vrut să contribuie la realizarea unui cash flow care să nu ducă la blocări în ceea ce privește plata furnizorilor de materiale;
- deoarece beneficiarul final al Laboratorului de la Pj este o instituție publică, respectiv ANCOM, între situația 8/17.04.2014 și situația 9/15.08.2014 se scurge o perioadă de 4 luni în care nu a putut întocmi Situații de lucrări, partenerul Com SRL motivând că bugetarea pe mai mulți ani (doi) a investiției crează probleme de aprobare a bugetului pentru ANCOM.

Referitor la contractul TFX nr. 649/02.04.2014 încheiat cu prestatorul S.C. P& Com S.R.L., contestatorul precizează că lucrările asumate față de SC ImI SRL în baza contractului nr. 630/11.03.2014 au fost subcontractate către SC DC SRL fiind încheiat Contractul nr. 7/11.03.2014. Constatând că subantreprenorul nu are capacitatea necesară de a executa lucrările la termenul stabilit, iar propriii angajați erau angrenați în alte lucrări, a fost semnat un alt contract de manoperă de amenajări interioare, nr. 649/02.04.2014 cu SC P& Com SRL. Petentul susține că toate lucrările facturate de SC P& Com SRL au fost refacturate către beneficiar.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare suplimentară în sumă de B5 lei, societatea precizează că lucrările efectuate de SC P& Com SRL sunt în strânsă legătură cu cele facturate pentru clienții SC X SRL.

I.1.6. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X11 lei și la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de B6 lei (impozit pe profit Y6 lei) aferent facturilor emise de SC Tpro SRL

Potentul precizează că în baza adresei nr. 1681/30.01.2017 a justificat din punct de vedere tehnic faptul că lucrările efectuate nu sunt ulterioare, acestea fiind executate anterior datei emiterii ultimei facturi, respectiv 21.10.2011 dar acceptarea situației de lucrări și implicit a lucrărilor efectuate de către subantreprenorul S.C. Tpro S.R.L. a avut loc numai după o verificare temeinică a lucrărilor executate de către acesta, prin probe de presiune efectuate din care au rezultat o serie de defecțiuni pe care subantreprenorul avea obligația să le remedieze.

Referitor la afirmația inspectorilor fiscali cu privire la faptul că nu s-a identificat nicio factură ulterioară în care să se regăsească cele 4 chilere înscrise la poziția 1 din Situația de lucrări 03/20.11.2011, societatea susține că acestea au fost cuprinse în factura nr. 043/23.12.2010 din care rezultă facturarea celor 4 chilere către S.C. Tpro S.R.L. (poz. 14 din factură), rezultând că lucrările efectuate asupra obiectivului de investiții H Bussines Park RM de către subantreprenorul S.C. Tpro S.R.L. și cuprinse în situația de lucrări nr. 03/03.11.2011 (care a stat la baza emiterii facturii nr. TERBV 1349/31.12.2011 în valoare de B6 lei cu TVA în valoare de X11 lei) au fost refacturate către beneficiarul final, respectiv către S.C. AT X.

I.1.7. Cu privire la neacceptarea la deducere a TVA în sumă de X12 lei aferentă materialelor pentru care s-au înregistrat consumuri în perioada martie 2015-decembrie 2015 și la TVA în sumă de X13 lei aferentă prestărilor de servicii ulterioare recepției și la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de B7 lei (impozit pe profit Y7 lei)

Petentul susține că inspecțiile fiscale au refuzat deductibilitatea TVA în sumă de X14 lei aferentă bunurilor și serviciilor date în consum pentru contractul de execuție nr. TFX 750/01.07.2014, având ca beneficiar pe S.C. IES S.R.L., pe motivul că acestea au fost descărcate din gestiune după data recepției finale a lucrărilor (04.02.2015).

În susținerea contestației pentru acest capăt de cerere societatea invocă prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal și jurisprudența națională și europeană. Astfel, petenta precizează că:

- art. 145 alin. (1) din Codul fiscal stabilește că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă;
- dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor pentru operațiuni taxabile, indiferent de locul livrării sau prestării;
- Curtea Europeană a statuat, prin jurisprudența dată în aplicarea directivei TVA, interzicerea oricărui drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA plătită în amonte, dacă tranzacțiile au ca efect obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor prevederi (Hotărârea din 12 februarie 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise, C-255/02).
- prin Decizia Curții de Apel Bacău nr. 814 din 24 noiembrie 2006, s-a stabilit că pentru a putea fi realizată deducerea TVA în cazul bunurilor și serviciilor, potrivit art. 145 din Codul fiscal, bunurile sau serviciile trebuie să fi fost folosite pentru operațiuni care dau drept de deducere și sub aspect formal să fi fost emise facturi fiscale care au fost înregistrate în contabilitatea ambilor parteneri comerciali.

Societatea concluzionează că este contrară prevederilor art. 145 din Codul fiscal condiționarea acordării dreptului de deducere de obținerea de venituri economice corespunzătoare achizițiilor bunurilor sau serviciilor.

Totodată, societatea invocă Decizia ÎCCJ nr. 2655 din 2013 conform căreia nu poate exista paritate între valoarea situațiilor de lucrări și valoarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare suplimentară în sumă de B1 lei, aferent lucrărilor efectuate de SC DI SRL, de B2 lei aferent lucrărilor efectuate de SC Mart SRL, de B3 lei aferent lucrărilor efectuate de SC PMed SRL, de B4 lei aferent lucrărilor efectuate de SC K SRL, și de B6 lei aferent lucrărilor efectuate de SC Tpro SRL, societatea precizează că a organizat contabilitatea de gestiune în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune, în sensul calculației costurilor pentru fiecare obiectiv de calculație și a răspuns punctual la notificările transmise de către inspectorii fiscali.

Societatea consideră că prin deținerea facturilor, înregistrarea acestora în evidența contabilă și dovada plăților a dovedit realitatea și legalitatea achizițiilor de la prestatorul S.C. DI S.R.L. și invocă în susținere Decizia nr. 2189 din 2012, a Curții de Apel Cluj.

Petentul mai precizează că Situațiile de lucrări întocmite de furnizori nu fac parte din documentele financiar- contabile cuprinse în Anexa nr. 2 „Nomenclatorul documentelor

financiar contabile” din O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, invocat de organele de control.

Contestatarul susține că documentele prezentate la control, respectiv:

- Factura în original care cuprinde toate elementele prevăzute la art. 155 din Codul fiscal;
 - Contractele încheiate cu clienții;
 - Situațiile de lucrări aferente facturilor primite de la furnizorii săi;
 - Situații de lucrări aferente facturilor emise și acceptate de către clienți;
- justifică deductibilitatea cheltuielilor cu manopera achiziționată de la aceștia.

În susținere, societatea face trimitere la jurisprudența CJUE în cauzele C-285/11 Bonik Eood și C-277/ 14/22.10.2015, subliniind că existența furnizorului bunurilor (dacă are angajați sau dacă achizițiile sunt confirmate de furnizori) sau a dreptului acestuia de a emite facturi nu reprezintă condiții pentru exercitarea dreptului de deducere.

De asemenea, contestatarul invocă jurisprudența în Cauzele Dankowski și Toth, considerând că în conformitate cu aceasta, o eventuală neîndeplinire de către furnizorul bunurilor a obligației de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă, nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului bunurilor livrate în ceea ce privește TVA achitată pentru acestea.

Petentul invocă prevederile art. 145 alin. (1) și (2) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu jurisprudența în cauzele C 354/03, C355/03 și C484/03 subliniind că dreptul de deducere al TVA poate fi afectat doar dacă persoana impozabilă știa sau ar fi putut să știe, având în vedere factori obiectivi, că produsul/serviciul achiziționat a participat la o tranzacție frauduloasă privind TVA.

I.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii, societatea invocă principiul „*Accesorium sequitur principale*”, accesoriile fiind aferente obligațiilor stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/07.06.2017.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste accesoriile, societatea precizează că prin Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2017 a fost obligată la plata TVA precum și a impozitului pe profit iar prin deciziile de accesorii atacate s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată a unor dobânzi și penalități de întârziere și a unor penalități de nedeclarare. Contestatarul susține că prevederile Codului de procedură fiscală stabilesc faptul că diferențele de obligații fiscale se achită în funcție de data comunicării deciziei de impunere, respectiv dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, plata trebuie efectuată până la data de 5 a lunii următoare, iar când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, până la data de 20 a lunii următoare.

Societatea interpretează aceste dispoziții în sensul că normele fiscale stabilesc ca regulă generală obligativitatea comunicării diferențelor de taxă și consideră ca și consecință firească faptul că momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor aferente drepturilor determinate ulterior emiterii deciziei de impunere.

În concluzie, societatea consideră că accesoriile suplimentare aferente TVA și impozitului pe profit nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani cu acest titlu și nu de la momentul stabilit prin Decizia contestată.

II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL un impozit pe profit în sumă totală de X lei, perioada verificată fiind 01.10.2010-30.06.2016 și TVA în sumă de X lei, perioada verificată fiind 01.12.2010-30.06.2016.

Conform celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție F-X/07.06.2017, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția a fost efectuată urmare a adresei 307107/16.09.2014 transmisă de Serviciul Registru Contribuabili, declarații fiscale și bilanțuri persoane juridice, prin care se solicita analizarea oportunității efectuării unei inspecții fiscale la SC X SRL, având în vedere Procesul verbal nr. 1819/24.07.2014

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2017, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

II.1.1. Referitor la cheltuielile în sumă de B1 lei și la TVA în sumă de X5 lei, aferente achizițiilor de servicii înregistrate în baza facturilor având la furnizor datele SC DI SRL- CUIX

a) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2070/31.05.2010 inspectorii fiscali precizează:

Din analiza situației prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, organele de control au constatat că, aferent contractului nr. 371/31.05.2010 încheiat cu beneficiarul SC AT X, care are ca obiect executarea de către SC X SRL a lucrărilor de construcții și montaj la obiectivul de investiții H Bussines Park RM, în perioada verificată (trim. IV 2010-iunie 2016) s-au înregistrat venituri în sumă de X lei și cheltuieli în valoare de X lei, rezultând o pierdere pe acest contract în sumă de X lei.

Conform aceleiași situații, din total cheltuieli (costuri) atribuite de societate contractului nr. 371/31.05.2010, s-au înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" valoarea de X lei aferentă facturilor având înscrisi ca furnizori SC DI SRL Z (X lei) și SC Tpro SRL X (X lei).

Din analiza documentelor prezentate la control, inspectorii fiscali au constatat:

- Contractul de execuție nr. TFX 2445/31.05.2010 încheiat cu subcontractorul SC Tpro SRL X, potrivit căruia acesta "se obligă să execute lucrările de construcții și montaj la obiectivul de investiții H Bussines Park RM" și anexele acestuia au un conținut identic cu al contractului nr. 371/31.05.2010 încheiat cu SC AT, precum și al anexelor acestora, diferența constând doar în exprimarea valorii contractului (X euro/ctr. 371/31.05.2010 față de X ron/ctr. TFX 2445/31.05.2010);
- Conform Contractului de execuție lucrări nr. TFX 2070/31.05.2010, încheiat cu prestatorul SC DI SRL Z, acesta "se obligă să execute lucrările de instalații montaj la Olympian Park T conform Anexa 1", iar din documentele prezentate pentru SC DI SRL (contract; anexa 1; act aditional nr. 1/07.02.2011 și situațiile de lucrări nr. 1/iunie 2010, nr. 2/august 2010, nr. 3/ septembrie 2010, nr. 4/octombrie 2010, nr. 5/noiembrie 2010, nr. 6/decembrie 2010 și nr. 7/ ianuarie 2011), nu reiese dacă acest furnizor a facturat numai manoperă, sau lucrările facturate (executarea conform proiect de instalații termice unitatea 1 și 4; instalații sprinklere și hidranți unitatea 1 și 4; instalații climatizare ventilații unitatea 1 și 4 așa cum rezultă din situațiile de lucrări) includ și materiale;
- conform art.III.2 din contractul nr. TFX 2070/31.05.2010 încheiat cu SC DI SRL, valoarea lucrărilor contractate este de X lei plus TVA, iar la art III. 4 este prevăzut faptul că "Plata se face pe baza situațiilor de lucrări real executate emise de prestator și aprobate de beneficiar. Se admit spre decontare situații procentuale în funcție de realizările pe șantier";
- Conform Actului aditional nr. 1/07.02.2011 la contractul nr. TFX 2070/31.05.2010 "valoarea contractului se diminuează cu suma de X lei fără TVA astfel încât valoarea totală a contractului este de X lei fără TVA";
- Aferent contractului nr. TFX 2070/31.05.2010 s-au înregistrat în perioada verificată următoarele facturi emise de SC DI SRL:
 - factura DAY nr. 1035/07.02.2011 având baza impozabilă în sumă de X lei și TVA X lei, în care este înscris " storno avans conform contract TFX 2070/2010);
 - factura DAY nr. 1036/07.02.2011 având baza impozabilă în sumă de X lei și TVA X lei, în care este înscris "execuție lucrări conform contract TFX 2070/2010 și situații de lucrări nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6 și 7";

- factura pentru stornarea avansului în sumă de X lei, DTA nr. 01/30.06.2010 cu valoare finală de zero lei înregistrată în anul 2015;
rezultând că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat aferent contractului TFX 2070/31.05.2010 încheiat cu SC DI SRL, costuri în sumă de X lei;
- Conform explicațiilor scrise date de administratorul societății, lucrările executate de subcontractorul DI SRL în baza Contractului TFX 2070/ 31.05.2010 au fost exclusiv lucrări de manoperă.

Referitor la înregistrarea întârziată a facturii DTA 01/30.06.2010 prin adresa înregistrată la societate sub nr.1664/13.01.2017, contribuabilul a precizat că *„Pentru începerea lucrării, conform Contractului TFX 2070/31.05.2010, firma DI SRL a emis o factură de avans în valoare de X RON fără TVA, urmând ca acest avans să fie stornat pe măsura executării lucrărilor. Prima situație de lucrări cu valoarea de X RON fără TVA a fost emisă și aprobată în luna 06.2010. Factura DTA 01/30.06.2010 având valoare 0 RON cu care s-au facturat lucrările executate și s-a stornat o parte din avansul încasat a ajuns în posesia noastră (...), abia în anul 2015 când a și fost înregistrată în evidențele contabile.”*

La solicitarea organelor de control de a se preciza, punctual, situațiile de lucrări/poziția din situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL și facturate către SC AT, în care se regăsesc lucrările facturate de SC DI SRL, societatea a prezentat o situație tabelară în care au fost așezate în ordine cronologică, printr-o dispunere paralelă, situațiile de lucrări prezentate ca fiind emise de SC DI SRL către SC X SRL, respectiv situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL către SC AT X. Potrivit acestei expuneri, fiecare situație de lucrări emisă de SC DI SRL ar avea corespondent în situațiile de lucrări emise de SC X SRL către SC AT.

Echipa de inspecție fiscală a efectuat verificări asupra datelor prezentate în acest tabel, examinând modul în care elementele de cost ale serviciilor facturate de către SC DI SRL se regăsesc în situațiile de lucrări facturate către beneficiarul final, și a reținut, referitor la câteva operațiuni din Situația de lucrări nr. 1/iunie 2010 întocmită de SC DI SRL, în valoare de X lei fără TVA, următoarele:

- poz. 1: executat instalații termice unitatea 1 conform proiect, 1 buc/X lei, corespondent conform răspuns formulat: Situația de lucrări nr. 4/30.09.2010 întocmită de SC X SRL, tab.2, în care sunt înscrise: HVAC echipamente valoare X euro fără TVA (chiller-apa răcită 7/12 grd C cu pompă de caldură și modul hidronic, inclusiv tablou electric/1 buc);
- poz. 2: executat instalații termice unitatea 4 conform proiect: 1 buc/X lei, corespondent conform răspuns formulat: Situația de lucrări nr. 5/30.10.2010 întocmită de SC X SRL, tab.7, în care sunt înscrise: HVAC echipamente valoare X euro fără TVA (chiller-apa răcită 7/12 grd C cu pompă de caldură și modul hidronic, inclusiv tablou electric/1 buc; chiller-apă racită 7/12 grd C cu pompă de caldură și modul hidronic, inclusiv tablou electric/4 buc; ventilo-convector montat în plafonul fals casetat [...]25 buc)
- poz. 3: executat instalații climatizare ventilații unitatea 4 conform proiect: 1 buc/ X lei- corespondent conform răspuns formulat: Situația de lucrări nr. 3/31.08.2010 întocmită de SC X SRL, tab.2 , în care sunt înscrise: Air Handling units –valoare X euro fără TVA (centrală tratare aer/debit are 1.250 m3/h-3 buc; centrală tratare aer/ debit are 940 m3/h-4 buc);
- poz. 4: executat instalații sprinklere și hidranți unitatea 1 conform proiect: 1 buc/ X lei- corespondent conform răspuns formulat: Situația de lucrări nr. 2/30.07.2010 întocmită de SC X SRL, tab.1, în care sunt înscrise: Sprinkler Unit. 1/valoare X euro fără TVA (flanșă de oțel cu prezoane și garnitură, robineți, țevi oțel, coturi oțel, robineți oțel aerisire, dopuri oțel; mufe sudabile; reducții oțel; dopuri filetate; capete sprinkler; suportți țevi cu menghină, tijă și colier izolat, vopsire țeavă cu grund și vopsea roșie);
- poz. 5: executat instalații sprinklere și hidranți unitatea 4 conform proiect: 1 buc/X lei- corespondent conform răspuns formulat: Situația de lucrări nr. 3/31.08.2010

întocmită de SC X SRL, tab.1, în care sunt înscrise: Sprinkler Unit. 1/valoare X euro fără TVA (flanșă de oțel cu prezoane și garnitură, robineti, țevi oțel, coturi oțel, robineti oțel aerisire, dopuri oțel; mufe sudabile; reducții oțel; dopuri filetate; capete sprinkler; suporti țevi cu menghină, tijă și colier izolat, vopsire țeavă cu grund și vopsea roșie).

La solicitarea organelor de control, reprezentantul societății a precizat că *„În situațiile de lucrări emise către Beneficiar în categoria „Preț Unitar” sunt cuprinse materialul (acolo unde acesta nu a fost pus la dispoziție de Beneficiar), manopera, transportul și utilajul necesar executării lucrării. O parte din manoperă a fost executată de subcontractor, conform Situațiilor de lucrări”*.

Din înscrisurile prezentate pentru SC DI SRL, raportat la explicațiile formulate de societate, inspectorii fiscali au constatat că nu se confirmă legătura între lucrările facturate de această societate și situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL către beneficiarul final, în sensul că nu există elemente concrete care să poată fi integrate în situațiile de lucrări întocmite pentru beneficiarul SC AT X.

Înscrisurile prezentate ca fiind situații de lucrări întocmite de SC DI SRL prezintă enumerarea unor operațiuni fără tarifarare unitară astfel încât să se poată determina modul de cuantificare al acestora. Valoarea stabilită pe unitate de măsură este aceeași cu valoarea finală a fiecărei operațiuni fără prezentarea altor elemente (suprafața executată, nr. ore s.a.) din care să rezulte valoarea finală pentru fiecare operațiune.

Mai mult, organele de control au constatat că Situațiile de lucrări prezentate pentru celalalt furnizor, subcontractor (SC Tpro SRL– contract nr. TFX 2445/31.05.2010) sunt înscrise elementele de cost (materiale+manoperă) în baza carora pot fi susținute serviciile facturate.

Totodată, în raportul de inspecție se precizează că în perioada de realizare a contractului nr. 371/31.05.2010, SC X SRL, a înregistrat cheltuieli de natură salarială, și date fiind lucrările subcontractate altor prestatori, se identifică potențialul tehnic și uman de realizare a obiectului acestui contract.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, echipa de control a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC DI SRL, iar din procesul verbal nr. 99/30.03.2017, întocmit urmare a verificărilor, rezultă că în perioada 2010-2013 această societate nu figurează cu angajați, respectiv nu a deținut active care să fie utilizate pentru prestările de servicii facturate SC X SRL. Totodată, s-a constatat că societățile declarate de SC DI SRL ca și furnizori nu au declarat livrări/prestări către aceasta și nu au avut salariați care să fi asigurat forța de muncă necesară prestării de servicii de manoperă în construcții.

Organele de control au concluzionat că nu se verifică realitatea și legalitatea operațiunilor înscrise de SC DI SRL în facturile emise către SC X SRL precum și în documentele atașate acestora, respectiv nu se poate realiza o corespondență privind refacturarea serviciilor și participarea acestora în scopul realizării activității economice desfășurate, și pe cale de consecință acestea nu pot fi reținute ca documente justificative pentru deducerea TVA și a cheltuielilor.

b) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2355/01.06.2011 inspectorii fiscali precizează:

Din situația prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, reiese faptul că, aferent contractului nr. TFX 328/21.06.2011 încheiat cu beneficiarul SC T SA Tulcea, care are ca obiect executarea de către SC X SRL “a lucrărilor de construcții și amenajare platformă betonată conform Anexei 1”, în perioada verificată s-au înregistrat venituri în suma de X lei și cheltuieli în valoare de X lei, rezultând o pierdere pe contractul 328/21.06.2011 în sumă de X lei.

Potrivit aceleiași situații, din total cheltuieli (costuri) atribuite de societate contractului nr. TFX 328/21.06.2011, suma de X lei, înregistrată în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” este aferentă unor achiziții de la furnizorul SC DI SRL (TVA aferentă X

lei).

Conform documentelor prezentate, SC X SRL a încheiat cu SC DI SRL contractul nr. 2355/01.06.2011 prin care „se obligă să execute o placă de beton B450 în grosime medie de 20 cm incluzând și pregătirea terasamentului, la șantierul beneficiarului din incinta T SA Tulcea la prețul de 174 ron/mp”. În baza acestui contract SC DI SRL a emis următoarele facturi:

- factura DAY nr.1043/16.06.2011 având baza impozabilă în sumă de XX lei și TVA X lei reprezentând „execuție lucrări conform contract 2355/01.06.2011, pentru care s-a prezentat situația de lucrări nr.1/15.06.2011, în care este înscris “executat placă beton armat 21 cm cu terasament: $X \text{ mpx}174=X \text{ ron}$ ”;

- factura DAY nr.1045/29.07.2011 având baza impozabilă în sumă de X lei și TVA X lei reprezentând „execuție lucrări conform contract 2355/01.06.2011 pentru care s-a prezentat situația de lucrări nr. 2/25.07.2011, în care este înscris executat placă beton armat 21 cm cu terasament: $X \text{ mp} \cdot 174=X \text{ ron}$ ”

Din analiza documentelor prezentate la control, inspectorii fiscali au constatat:

- deși contractul cu beneficiarul SC T SA Tulcea a fost încheiat în data de 21.06.2011, contractul cu SC DI SRL este datat anterior, respectiv în data de 01.06.2011;
- anterior încheierii contractului cu beneficiarul SC T SA Tulcea, SC DI SRL a facturat către SC X SRL „execuție lucrări conform contract 2355/ 01.06.2011” în valoare de X lei, în condițiile în care, potrivit contractului încheiat cu SC T SA “termenul de execuție al lucrării este de 30 zile de la plata avansului, la care se adaugă eventualele zile în care nu s-a putut lucra din cauza condițiilor climaterice”, iar avansul a fost plătit de SC T SA în data de 01.07.2011.

La solicitarea organelor de control, societatea a precizat că negocierile pentru execuția lucrărilor cu SC T SA Tulcea au fost demarate încă din luna 04.2011, și că deoarece varianta finală a Contractului a fost agreată verbal de Beneficiar la data de 15.05.2011 și întrucât realizarea proiectului necesita în primă etapă pregătirea terenului, activități de sapatură manuală, îndepărtări de pavaje, protejare cămine existente, aceste activități au fost demarate, ținând cont de condițiile meteorologice prielnice.

Prin adresa nr. 1664/13.01.2017 societatea a precizat că serviciile prestate în baza situațiilor de lucrări nr. 1 și 2 emise de SC DI SRL se regăsesc în situația de lucrări nr. 1 din 29.08.2011 la pozițiile de la 1 la 5, în situația de lucrări nr. 2 din 29.08.2011 la pozițiile de la 1 la 6 și în situația de lucrări nr. 3 din 07.10.2011 la pozițiile A de la 1 la 9 și B de la 1 la 7.

Contrar acestei afirmații, organele de control au constatat că pentru execuția de “pardoseală industrială din beton elicopterizată, grosime 20 cm, $S=2.000 \text{ mp}$ - armare dispersă cu fibră de oțel”, SC X SRL (în calitate de beneficiar) a încheiat cu SC SS SRL Cluj Napoca (prestator) contractul de prestări servicii nr. 140/01.08.2011 iar prestatorul a întocmit Situația de lucrări nr. 1/17.08.2011 în care sunt înscrise: folie politilenă: 2.140,36 mp; fibră de oțel (25 kg/mc): 10 tone; sigilant (0,1 l/mp): 2.140,36 mp; tăiere rosturi: 2.140,36 mp; manoperă (trasare, tras beton în cotă, aplicare cuarț, sclivisire mecanică): 2.140,36 mp; sigilare rosturi cu chit poliuretan: 2.140,36 mp, acestea regăsindu-se în Situația de lucrări nr. 2/29.08.2011 “platformă betonată”, întocmită de SC X SRL.

Organele de control precizează că, spre deosebire de situațiile de lucrări întocmite de SC DI SRL, situațiile de lucrări întocmite/facturate de SC X SRL către SC T SA la care aceasta face trimitere, sunt defalcate pe operațiuni. Astfel, spre exemplu, pentru Situația de lucrări nr. 1/15.06.2011 întocmită de SC DI SRL în valoare de X lei fără TVA – „executat placă beton armat 21 cm cu terasament: $X \text{ mpx}174=X \text{ ron}$ ” contribuabilul susține că se regăsește în Situația de lucrări nr. 1/29.08.2011 “platformă betonată” în valoare totală de X00 lei care este defalcată în: “săpătură 828 mcx22,50=X lei; transport pământ excedentar: 828 mcx13,80=X lei; piatră spartă procurare și transport: 182,57 mcx95=X lei; zgură procurare și transport 187,35 mcx35=X lei; nivelare și compactare: 713,56 mp x40= X lei.

La solicitarea organelor de control de noi explicații scrise, societatea mai afirmă următoarele:

- SC DI SRL a executat „doar lucrări de manoperă”;

- Situațiile de lucrări emise către Beneficiar sunt conform Contractului 328/21.06. 2011, iar Situațiile de lucrări emise de Subantreprenor sunt conform Contractului 2355/01.06.2011;
- Pierderea înregistrată pe această lucrare are la bază faptul că lucrările oferite au fost insuficiente, fiind necesară triplarea volumului estimat inițial de săpătură și majorarea cantității de materiale necesare finalizării lucrării.
- Contribuabilul a prezentat procesele verbale de recepție cu SC DI SRL nr. 1/15.06.2011 pentru placă de beton, respectiv nr. 2/25.07.2011 pentru placă de beton cu fibre metalice, în ambele fiind consemnat faptul că lucrările corespund din punct de vedere tehnic și calitativ, respectă exigențele Legii 10/1995 privind calitatea în construcții și că se admite recepția fără mențiuni.

Inspectorii fiscali au constatat că, deși reprezentantul societății susține că SC DI SRL a executat doar lucrări de manoperă, conform proceselor verbale nr. 1/15.06.2011, respectiv nr. 2/25.07.2011 SC X SRL a recepționat placă beton armat cu fibre metalice, în condițiile în care facturile de achiziții materiale înregistrate de SC X SRL aferent contractului nr. TFX 328/21.06.2011 încheiat cu beneficiarul SC T SA Tulcea, sunt ulterioare datei de 01.07.2011, ponderea fiind deținută de facturile ulterioare datei de 25.07.2011.

Astfel, aceștia sesizează că:

- zgura concasată și piatra spartă, materiale care se regăsesc în Situația de lucrări nr. 1/29.08.2011 întocmită de SC X SRL, au fost achiziționate în luna august 2011, conform facturilor nr. 015/02.08.2011/zgura și nr. 016/03.08.2011/piatra, emise de SC M SRL Tulcea (contract de prestări servicii nr. 51/28.07.2011);
- betonul a fost achiziționat în lunile august- septembrie 2011 de la SC F SA Tulcea (conform avizelor de însoțire a mărfii și facturilor emise), iar contractul de vânzare-cumpărare beton nr. 226 a fost încheiat în 02.08.2011;

Inspectorii fiscali constată că lucrările facturate de SC DI SRL se suprapun lucrărilor facturate de subantreprenorul SC SS SRL Cluj Napoca, fără a avea o justificare în ceea ce privește necesitatea acestora și fără a se demonstra modul în care acestea au fost integrate în lucrările facturate către beneficiarul final.

În condițiile prezentate, organele de control au considerat cheltuielile înregistrate în baza contractului nr. 2355/ 01.06.201, în sumă totală de X lei, nedeductibile la calculul profitului impozabil al SC X SRL și nu au acordat drept de deducere pentru taxa aferentă în sumă de X5 lei.

II.1.2. Referitor la cheltuielile în sumă de B2 lei și la TVA în sumă de X7 lei, aferente achizițiilor înregistrate în baza facturilor având la furnizor datele SC Mart SRL-CUIX

a) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2533/01.09.2012 inspectorii fiscali precizează:

În lunile ianuarie- aprilie 2013 societatea verificată înregistrează achiziții de „lucrări conform contract TFX 2533/2012 și sit. lucrări nr....” de la furnizorul SC MART SRL, în valoare totală de X lei, din care X lei bază impozabilă și X3 lei TVA.

Conform contractului nr. TFX 2533/2012 încheiat în 01.09.2012, SC MART SRL se angajează să execute lucrări de „amenajări exterioare și interioare la clădirea Hotel H situată în Cluj-Napoca”, valoarea lucrărilor contractate fiind de X euro fără TVA.

În Anexa nr. 1 la contract, sunt prevăzute următoarele lucrări: tavan GK pe structură metalică 2.500 mp $\times$ 4,2=X eur, glet pe toată placa 2.500 mp $\times$ 3,05=X eur, placare simplă perete GK 2.500 mp $\times$ 4=X eur, lavabil dulux: 5.000 mp $\times$ 2,8=X eur, fiind inclus doar materialul mărunț (glet finisaj; amorsă și lavabil pentru 2 straturi).

Potrivit situației prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, lucrările facturate de SC MART SRL menționate mai sus au fost alocate ca și costuri Contractului din 02.04.2012 încheiat între SC PhIs SRL X (antreprenor) și X SRL (subantreprenor), care are ca obiect executarea de către SC X SRL a

lucrărilor de finisaje interioare la clădirea "Hotel H" situată în Cluj-Napoca.

În explicațiile scrise formulate, SC X SRL a precizat că lucrările înscrise de SC Mart SRL în Situațiile de lucrări nr. 1/31.10.2012, nr. 2/15.12. 2012 și nr. 3/30.01.2013 aferente contractului TFX 2533/01.09. 2012, se regăsesc în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL în lunile aprilie- iunie 2012 și facturate către SC Phls SRL X.

Organele de control constată că toate situațiile de lucrări întocmite /facturate de SC X SRL către beneficiarul SC Phls SRL, la care acesta face trimitere, sunt anterioare atât contractului TFX 2533/01.09.2012 încheiat cu SC Mart SRL, cât și situațiilor de lucrări/facturilor întocmite de SC Mart SRL.

În explicațiile scrise formulate, societatea verificată a precizat că „SC Mart SRL a început executarea lucrărilor la Hotelul H situat în Cluj-Napoca în baza unei comenzi lansată de X și de aceea apare decalajul între situațiile de lucrări. Mart a realizat lucrările la prețul negociat în perioada aprilie-iunie 2012 și a acceptat să aștepte achitarea lucrărilor pe finalul anului, când X estima un cash flow mai prielnic. Pentru a avea siguranța că va încasa banii, Mart a solicitat întocmirea unui contract care să înlocuiască comanda X. Ulterior contractului, au fost întocmite situațiile de lucrări corelate cu posibilitatea de plată a X.”, dar nu a prezentat nici un document în susținerea celor afirmate.

Din analiza explicațiilor date de reprezentantul contribuabilului corelat cu documentele prezentate, s-a constatat că lucrările de amenajări exterioare nu au fost prevăzute și nici decontate către beneficiarul final și că niciuna dintre situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru SC Phls SRL, la care se face trimitere prin răspunsul formulat cu adresa înregistrată la societate sub nr. 1664/13.01.2017, nu prezintă decontarea unor lucrări de amenajări exterioare.

Organele de control constată că, spre exemplu pentru „vopsire cu vopsea lavabilă”, cantitatea de 5.000 mp, rezultată din situațiile de lucrări atașate facturilor în care este înscris ca și furnizor SC Mart SRL, este semnificativ mai mare decât cantitatea de 2.672,79 mp rezultată din situațiile de lucrări decontate de SC X SRL beneficiarului final. Mai mult, operațiunile „montaj tavan gips carton”/2.500 mp , respectiv „placare simplă perete gips carton”/2.500 mp, înscrise în situațiile de lucrări atașate facturilor SC Mart SRL, nu au nicio corespondență în operațiunile decontate de SC X SRL beneficiarului final.

Echipa de control a consultat baza de date gestionată electronic de A.N.A.F. din care, referitor la SC Mart SRL, au rezultat următoarele:

- societatea este înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului X sub nr. X/2001;
- sediul social declarat este în mun. X, bld. Gării, nr. 26A, bl. 223, parter, iar domiciliul fiscal în mun. X, bld. Valea Cetății, nr. 30, ap. 6;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.07.2001- 27.06.2013;
- nu a aplicat sistemul „TVA la încasare”;
- a fost înregistrată ca operator intracomunitar în perioada 07.10.2010-25.04.2012;
- are cazier fiscal;
- a fost declarată inactivă din data de 27.06.2013 de către inspecția fiscală;
- are ca obiect principal de activitate declarat: „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”-cod CAEN 4120;
- ultimul decont de TVA depus a fost înregistrat la organul fiscal sub nr. FBVBRAA-48325-2013/29.07.2013;
- ultima Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. FBVBRAA-39096-2013/ 25.06.2013;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2012;
- a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe salarii și contribuții sociale în perioadele: 31.01.2004-30.04.2006, 01.09.2006-30.09.2012; 01.12.2012-23.05.2013;
- din analiza datelor înregistrate în baza de date ANAF – Revisal se constată că până la data de 28.09.2012 SC Mart SRL a avut 3 salariați, cu funcția de administrator, șofer de autoturisme și camioane și director de departament organizare evenimente.

Date fiind cele enunțate mai sus, organele de control au constatat faptul că în lunile

aprilie- iunie 2012, când SC X SRL susține că SC Mart SRL a început executarea lucrărilor la Hotelul H situat în Cluj-Napoca, aceasta nu avea personal angajat care să execute lucrările de amenajări exterioare și interioare facturate în anul 2013, în baza contractului TFX 2533/2012 încheiat cu SC X SRL în data de 01.09.2012.

Totodată, în urma analizării datelor din baza de date ANAF, rezultate din raportările reciproce privind achizițiile și livrările de bunuri pe teritoriul național, reiese că în trim. II 2012 SC Mart SRL declară achiziții de la următoarele societăți:

- MGS SRL (CUI X): X lei/TVA X lei;
- EC SRL (CUI X): X lei/TVA X lei;
- Ad SRL (CUI X): X lei/TVA X lei.

Referitor la aceste societăți, identificate ca și furnizori declarați de SC Mart SRL, echipa de inspecție fiscală reține următoarele :

1. SC MGS SRL este înregistrată la O.R.C. B sub nr. X/2001, are ca activitate principală declarată „Activități ale agenților de publicitate”-cod CAEN 7311 iar potrivit Revisal, în trim. II 2012 nu avea personal salariat care să efectueze lucrări de construcții (salariații acestei societăți au funcții de: reprezentant comercial, asistent relații publice și comunicare, agent vânzări, manager general, director, casier, funcționar economic, contabil șef).
2. SC EC SRL este înregistrată la O.R.C. X sub nr. X/1995, are ca activitate principală declarată „Comerț cu ridicata al altor bunuri de uz gospodăresc” cod CAEN 4649, nu avea angajați în anul 2012. În urma analizei bazelor de date ANAF, organele de control au constatat că SC EC SRL nu a avut personal salariat care să poată efectua lucrări de construcții iar societățile de la care a declarat achiziții de bunuri și/sau servicii nu figurează cu angajați, și nu au declarat livrări/prestări pe relația cu SC EC SRL.

Astfel, din analiza datelor raportate prin declarația tip 394, reiese ca în trim. II 2012 SC EC SRL a declarat achiziții în valoare totală de 962.700 lei de la:

- SC BM SRL (CUI X): X lei/TVA X lei (valori nedecarate de partener). Referitor la această societate, organele fiscale precizează că nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA, are cazier fiscal, a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 25.10.2012, potrivit Revisal societatea nu a avut niciodată personal salariat, activitate principală declarată este „Intermedieri în comerțul cu materii prime agricole, animale vii, materii prime textile și cu semifabricate”-cod CAEN 4611, ultimul bilanț contabil depus a fost aferent anului 2011 iar activitate din acest bilanț este „Comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule”-cod CAEN 4532;

- SC G SRL (CUI X): X lei/TVA X lei (valori nedecarate de partener). Referitor la această societate, organele fiscale precizează că a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 13.06.2006- 31.12.2008, 01.01.2009-29.06.2012, are cazier fiscal, este radiată din 22.02.2016, a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 29.06.2012, activitatea principală declarată „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”-cod CAEN 4673, ultimul bilanț contabil depus a fost aferent anului 2010, potrivit Revisal societatea nu a avut salariați în anul 2012.

3. SC AD SRL are ca activitate principală declarată „Activități ale agenților de publicitate”-cod CAEN 7311, potrivit bazei de date Revisal, în trim. II 2012 nu avea personal salariat care să efectueze lucrări de construcții (are 2 angajați cu funcțiile de director vânzări- din data de 25.05.2012 și director general societate comercială din data de 22.06.2012).

Conform datelor din declarațiile tip 394, în totalul achizițiilor declarate în trim. II 2012 de SC Ad SRL (X lei), ponderea cea mai mare (96,21%) o reprezintă achizițiile de la SC MGS SRL (CUI X): X lei/TVA X lei, societate care are și calitatea de furnizor direct al SC Mart SRL, dar care, după cum s-a prezentat mai sus, nu avea personal salariat care să efectueze lucrări de construcții.

b) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2567/01.04.2013 inspectorii fiscali precizează:

Conform documentelor prezentate, în perioada 2013- 2014 SC X SRL a avut în derulare contractul nr. 462/14.01.2013 încheiat cu SC COM SRL V (beneficiar), în care este stipulat că pentru realizarea obiectivului de investiții "Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică", SC X SRL se angaja să execute: toate lucrările de amenajare a terenului; construcțiile aferente incluzând: clădirea principală, clădirea pază, gard, alei, parcare, platformă grup electrogen, etc., inclusiv instalațiile electrice, termice, sanitare, control acces, supravegherea și conectarea Laboratorului la utilitățile orașului, conform studiului de fezabilitate și a contractului pe care partile îl au cu ANCOM; arhitectura; serviciile de proiectare; avize; instalații de aer condiționat.

Din situația prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, reiese faptul că, aferent acestui contract, societatea a înregistrat venituri în sumă de X lei și cheltuieli în sumă de X lei (din care materiale X lei, servicii X lei), rezultând o pierdere pe contractul 462 în sumă de X lei.

Urmare a verificării documentelor prezentate, organele de control au constatat faptul că ponderea cea mai mare în totalul cheltuielilor înregistrate în ct. 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” aferente acestui contract o dețin valorile din facturile care au înscrise ca și furnizori următoarele societăți: SC PMed SRL, SC K SRL, SC Mart SRL, SC P&Com SRL.

Pe relația cu furnizorul SC MART SRL, echipa de control a sesizat că în luna mai 2013 SC X SRL a înregistrat de la această societate achiziții de "execuție lucrări cf. ctr. TFX 2567/01.04.2013 și cf. situație lucrări nr. ", în valoare totală de X lei, din care X lei bază impozabilă și X lei TVA.

Conform prevederilor contractului TFX 2567/01.04.2013 înscris în aceste facturi, SC Mart SRL trebuie să execute lucrări de construcții exterioare și interioare la clădirea "Laborator Pj", lucrări descrise în Anexa 1 care face parte integrantă din acest contract. Valoarea lucrărilor contractate este de X ron, exclusiv TVA.

Facturile sunt însoțite de situațiile de lucrări în care sunt înscrise ca fiind efectuate următoarele lucrări:

- în situația nr. 1/20.05.2013: amenajare terasament/1.000 mc; săpătură mecanizată și manuală/500 mc; turnare beton în fundații și plăci/299 mc; executare cofraje/765 mp, în valoare de X lei fără TVA;

- în situația nr. 2/30.05.2013: placare simplă perete GK/1.960 mc; zidărie 250 mc; turnare beton în fundații și plăci/201 mc; executare cofraje/635 mp, în valoare de X lei fără TVA.

Organele de control sesizează faptul că contractul TFX 2567/01.04.2013 încheiat cu SC Mart SRL (valoare lucrări contractate: X lei) are același obiect ca și contractul TFX 2584/01.06.2013 încheiat cu SC PMed SRL (valoare lucrări contractate: X lei) iar la pct.1-4, respectiv 6-9 din Anexa 1 la fiecare din cele două contracte sunt înscrise aceleași operațiuni/cantitate/preț, respectiv:

1. amenajare terasament: 1.000 mcx 23=X lei
2. săpătură mecanizată și manuală : 500 mcx25,8=X lei
3. turnare beton în fundații și plăci: 500 mcx34,8=X lei
4. executare cofraje: 1.400 mpx45=X lei
6. tavan GK pe structură metalică: 700 mpx18,5=X lei
7. placare simplă perete GK: 2.000 mpx18=X lei
8. aplicare glet: 1.000 mpx14=X lei
9. lavabil dulux: 2.000 mpx12,8=X lei

Diferența constă doar în lucrările prevăzute la poz. 5/Anexa, respectiv: 1.000 mc zidărie x 28 lei/mc=X lei în Anexa la Mart SRL, față de 1.000 mc zidărie BCA Ytongx 25 lei/mc=X lei în Anexa la PMed SRL.

Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, SC X SRL a pus la dispoziția subantreprenorilor materialele, combustibilul și utilajele necesare desfășurării

lucrărilor și a asigurat prin specialiștii proprii coordonarea lucrărilor de proiectare și execuție.

Pentru șantier ANCOM- punct de lucru Pj, obiectul „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică”, au fost prezentate următoarele Procese verbale de recepție calitativă încheiate între SC X SRL (beneficiar) și SC Mart SRL (executant):

- nr. 1/20.05.2013- pentru „lucrări terasamente, lucrări cofrare, turnare beton”, în care se consemnează că „lucrările corespund, respectă proiectul și prevederile Legii 10/1995 privind calitatea în construcții”; „se admite recepția”; nu sunt mențiuni speciale;
- nr. 2/30.05.2013– pentru „lucrări placare gips carton, zidărie, turnare beton, cofrare”, în care se consemnează că „lucrările corespund, respectă Legea 10/1995 privind calitatea în construcții, respectă proiectul”; „se admite recepția”; nu sunt mențiuni speciale;

Din analiza comparativă a documentelor prezentate: contract nr. TFX 2567/1.04.2013 încheiat cu SC Mart SRL, Anexa 1 la acest contract, Situațiile de lucrări nr. 1/20.05.2013 și nr. 2/30.05.2013, procese verbale 1/20.05.2013, 2/30.05.2013 și a situațiilor de lucrări întocmite de SC X SRL, organele de control au constatat următoarele:

a) în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru SC Com SRL în baza ctr. 462/14.01.2013, aferent căruia susține societatea că SC MART SRL ar fi prestat serviciile asumate prin contractul TFX 2567/01.04.2013, lucrările sunt prezentate pe categorii (rezistență, arhitectură, împrejmuire etc), cu detalii privind lucrarea efectuată, în timp ce în Situațiile de lucrări întocmite de SC Mart SRL lucrările sunt prezentate la modul general;

b) din prezentarea comparativă a lucrărilor înscrise în Situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru SC Com SRL în baza contractului 462/14.01.2013, cu lucrările înscrise în Situațiile de lucrări întocmite de SC Mart SRL, respectiv SC PMed SRL, se observă că totalul lucrărilor facturate de SC X SRL este inferior totalului lucrărilor facturate de cele două societăți;

c) SC Mart SRL facturează lucrări de „zidărie” și de „placare simplă perete GK” la 29.05.2013 (în baza Situației de lucrări nr. 2/30.05.2013), în condițiile în care, potrivit Situațiilor de lucrări întocmite de SC X SRL, la această dată stadiul construcției era la nivelul executării de săpături, turnare beton, montare, confecționare armături pentru plăci.

d) Ambele societăți facturează către SC X SRL lucrări de „amenajare terasament”/1.000 mc/valoare X lei, însă lucrări cu această denumire nu se regăsesc distinct în niciuna dintre situațiile de lucrări întocmite/ facturate de SC X SRL pentru SC Com SA.

Din analiza datelor cuprinse în situațiile de lucrări analizate, organele de control au constatat că nu rezultă nici o corelare între cantitățile și operațiunile înscrise în situațiile de lucrări având înscrși ca furnizori SC Mart SRL și SC PMed SRL și cantitățile lucrărilor decontate beneficiarului final, SC Com SRL. Mai mult, pentru aceeași categorie de lucrări, cantitățile înscrise ca fiind executate de către SC Mart SRL și SC PMed SRL, exced semnificativ cantităților decontate de SC X SRL beneficiarului final.

Referitor la SC Mart SRL, din consultarea informațiilor înregistrate în baza de date ANAF– Revisal se constată că, începând cu data de 01.12.2012 a avut angajate 10 persoane (2 dulgheri, 5 „muncitori necalificați la demolarea clădirilor, captușeli zidarie, plăci mozaic, faianță, gresie”, 1 maestru construcții civile, industriale și agricole, 1 sofer de autoturisme și camionete și 1 tamplar). Cu excepția contractului încheiat cu un dulgher, care încetează la 10.01.2013, pentru celelalte persoane contractele încetează la data de 22.05.2013.

Organele de control concluzionează că SC X SRL face parte dintr-un circuit de societăți comerciale, care nu puteau să participe la realizarea unor operațiuni de manoperă având ca beneficiar pe SC Mart SRL, respectiv SC X SRL.

Pe cale de consecință în urma inspecției cheltuielile cu serviciile în sumă de B2 lei, înregistrate în baza facturilor având înscris ca și furnizor pe SC MART SRL, au fost încadrate la nedeductibile și nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă în sumă de X7 lei.

II.1.3. Referitor la cheltuielile în sumă de B3 lei și la TVA în sumă de X8 lei, aferente achizițiilor înregistrate în baza facturilor având la furnizor datele SC PMed SRL- CUI X

a) Referitor la Contractele de execuție lucrări nr. TFX 2584/01.06.2013 și TFX 2587/01.07.2013, inspectorii fiscali precizează:

Conform documentelor prezentate la control, în perioada 2013-2014 SC X SRL a avut în derulare contractul nr. 462/14.01.2013 încheiat cu SC COM SRL V (beneficiar), potrivit căruia, pentru "realizarea obiectivului de investiții "Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică", SC X SRL se angaja să execute: toate lucrările de amenajare a terenului; construcțiile aferente incluzând: clădirea principală, clădirea pază, gard, alei, parcare, platformă grup electrogen, etc., inclusiv instalațiile electrice, termice, sanitare, control acces, supravegherea și conectarea Laboratorului la utilitățile orașului, conform studiului de fezabilitate și a contractului pe care partile îl au cu ANCOM; arhitectura; serviciile de proiectare; avize; instalații de aer condiționat.

Din situația prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, reiese faptul că, aferent acestui contract, societatea a înregistrat venituri în sumă de X lei și cheltuieli în sumă de X lei (din care materiale X lei, servicii X lei), rezultând o pierdere pe contractul 462 în sumă de X lei.

Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat faptul că ponderea cea mai mare în totalul cheltuielilor înregistrate în ct. 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” aferente acestui contract o dețin valorile din facturile care au înscrise ca și furnizori următoarele societăți: SC PMed SRL, SC K SRL, SC Mart SRL, SC P&Com SRL.

Organele de control precizează că contractul TFX 2584/ 01.06.2013 încheiat cu SC PMed SRL (valoare lucrări contractate: X lei) are același obiect ca și contractul TFX 2567/01.04.2013 încheiat cu SC Mart SRL (valoare lucrări contractate: X lei) iar la pct.1-4, respectiv 6-9 din Anexa 1 la fiecare din cele două contracte sunt înscrise aceleași operațiuni/cantitate/preț, respectiv:

1. amenajare terasament: 1.000 mcx 23=X lei
2. săpătură mecanizată și manuală : 500 mcx25,8=X lei
3. turnare beton în fundații și plăci: 500 mcx34,8=X lei
4. executare cofraje: 1.400 mpx45=X lei
6. tavan GK pe structură metalică: 700 mpx18,5=X lei
7. placare simplă perete GK: 2.000 mpx18=X lei
8. aplicare glet: 1.000 mpx14=X lei
9. lavabil dulux: 2.000 mpx12,8=X lei

Diferența constă doar în lucrările prevăzute la poz. 5/Anexa, respectiv: 1.000 mc zidărie x 28 lei/mc=X lei în Anexa la Mart SRL, față de 1.000 mc zidărie BCA Ytong x 25 lei/mc=X lei în Anexa la PMed SRL.

În baza contractului TFX 2584/01.06.2013, SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar contabile și fiscale următoarele facturi având înscrise la furnizor SC PMed SRL:

- factura nr. 31/02.08.2013, în sumă totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei) în care este înscris „prest. serv. cf. ctr. exec. lucrări nr. TFX 2584/01.06.2013”

La această factură este atașată Situația de lucrări nr. 1/10.07.2013, în care sunt înscrise lucrări de amenajare terasament/1.000 mc; săpătură mecanizată și manuală/500 mc; turnare beton în fundații și plăci/500 mc; executare cofraje/1.400 mp; zidărie BCA Ytong/ 1.000 mc; tavan GK pe structură metalică/175 mp.

Suma de X lei a fost înregistrată în data de 02.08.2013 în contul 332.004, în corespondență cu contul de furnizori, ulterior fiind înregistrată pe cheltuieli, în contul 628, (X lei în 31.08.2013, X lei în 30.09.2013 și X lei în 30.11.2013).

-factura nr. 42/12.08.2013 în sumă totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei), în care este înscris “prest. serv. cf. ctr. exec. lucrări nr. TFX 2584/01.06.2013”

La această factură este atașată Situația de lucrări nr. 2/10.08.2013, în care sunt înscrise lucrări de amenajare tavan GK pe structură metalică/526 mp, placare simplă perete

GK/2.000 mp, aplicare glet/1.000 mp, lavabil Dulux/2.000 mp.

Suma de X lei a fost înregistrată inițial în contul 332.004, în corespondență cu contul de furnizori, ulterior fiind înregistrată pe cheltuieli, în contul 628 (în luna noiembrie 2013).

În raportul de inspecție, inspectorii fiscali mai menționează că s-a constatat că prin Actul adițional 1 la contractul TFX 2584/01.06.2013, datat 01.08.2009, valoarea acestui contract s-a modificat de la X lei la X lei (fără TVA) "datorită suplimentărilor cantităților de lucrări executate".

SC PMed SRL a întocmit factura nr. 285/09.09.2013 în sumă totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei), în care este înscris "lucrări executate cf. act. Adițional 01 la ctr. TFX 2584/01.06.2013 și sit. lucrări nr. 1/09.09.2013". La această factură a fost atașată Situația de lucrări fn/09.09.2013, în care sunt înscrise lucrări de zidărie/750 mc; tavan GK pe structură metalică/700 mp; placare simplă perete GK/2.000 mp; aplicare glet/1.000 mp; lavabil Dulux/1.045 mp. Suma de X lei a fost înregistrată pe cheltuieli, în contul 628.

De asemenea, organele de control au constatat că tot pe cheltuielile aferente contractului nr. 462/14.01.2013 încheiat cu SC COM SRL, societatea verificată a mai înregistrat și factura nr. 59/23.08.2013, care are înscris ca și furnizor pe SC PMED SRL, în sumă totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei). Valoarea de X lei a fost înregistrată inițial în contul 332.004 în corespondență cu contul de furnizori, fiind înregistrată pe cheltuieli, în contul 628, ulterior, respectiv în luna noiembrie 2013.

Societatea a prezentat contractul TFX 2587/01.07.2013 încheiat de SC X SRL (în calitate de beneficiar) cu SC PMED SRL (în calitate de prestator), care are ca obiect executia de către prestator a lucrărilor de "fasonare și montare oțel beton la clădirea "Laborator Pj" situată în loc. Pj, jud. B. "

În Anexa 01 la contract sunt înscrise lucrări de fasonare FB și OB- cantitatea estimată 70.000 kgx0,26=X lei și montare FB și OB fasonat- cantitatea estimată 70.000 kgx2=X lei. Aceleași operațiuni, cantități și valori sunt înscrise și în Situația de lucrări nr. 1/15.08. 2013 atașată la factura mai sus menționată.

Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, pentru aceste lucrări, SC X SRL a pus la dispoziția subantreprenorilor materialele și combustibilul necesare desfășurării lucrărilor, utilajele și a asigurat prin specialiștii proprii coordonarea lucrărilor de proiectare și execuție.

Din analiza documentelor prezentate: contract nr.TFX 2584/1.06.2013 încheiat cu SC Mart SRL, act adițional, Anexa 1, Situațiile de lucrări nr. 1/20.05.2013, nr. 2/30.05.2013 și fn/09.09.2013, procese verbale 1/10.07.2013, 2/10.08.2013 și 4/09.09.2013, contract TFX 2587/ 01.07.2013, Situația de lucrări nr.1/15.08.2013, proces verbal nr. 3/15.08.2013 și a situațiilor de lucrări întocmite de SC X SRL, organele de control au constatat următoarele:

- a) în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru SC Com SRL în baza ctr. 462/14.01.2013, la care societatea face trimitere, lucrările sunt prezentate pe categorii (rezistență, arhitectură, împrejmuire etc), cu detalii privind lucrarea efectuată, în timp ce în Situațiile de lucrări întocmite de SC PMed SRL lucrările sunt prezentate la modul general. În explicațiile scrise formulate de societate se face trimitere la situații de lucrări/poziția din situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL/facturate pentru Com SRL, fără însă a se preciza corespondența acestora cu situațiile de lucrări întocmite de SC PMed SRL;
- b) din prezentarea comparativă a lucrărilor înscrise în Situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru SC Com SRL în baza contractului 462/14.01.2013, cu lucrările înscrise în Situațiile de lucrări întocmite de SC Mart SRL, respectiv SC PMed SRL, se observă că totalul lucrărilor facturate de SC X SRL este inferior totalului lucrărilor facturate de cele două societăți;
- c) atât SC PMed SRL cât și SC Mart SRL facturează pentru SC X SRL lucrări de "amenajare terasament"/1.000 mc/valoare X lei, însă lucrări cu aceasta denumire nu se regăsesc distinct în niciuna dintre situațiile de lucrări întocmite /facturate de SC X SRL pentru SC Com SRL;

- d) Explicațiile formulate de către reprezentanții legali nu furnizează date concrete cu privire la necesitatea serviciilor facturate de cele două societăți, care sa justifice intervenția acestora în fapt în realizarea lucrărilor pentru beneficiarul ANCOM;
- e) Totalizând lucrările de confecționat armături înscrise în Situațiile de lucrări nr. 3/22.07.2013 (21.320 kg), nr. 4/22.08.2013 (25.255 kg) și nr. 5/24.09.2013 (2.090 kg) întocmite/ facturate de SC X SRL pentru SC Com SRL (ulterior încheierii contractului TFX nr. 2587/01.07.2013 cu SC PMed SRL), se constată că totalul lucrărilor facturate de SC X SRL (48.655 kg) către beneficiarul final este inferior cantității de 70.000 kg/fasonare/montare FB înscrisă în factura de achiziție 59/23.08.2013 emisă de SC PMed SRL;
- f) Lucrările identificate în situațiile de lucrări având ca furnizor SC PMed SRL, nu se corelează cu lucrările facturate de SC X SRL pentru beneficiarul final, respectiv nu pot fi integrate în totalul lucrărilor decontate către SC Com SRL;
- g) Conform situației prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate pentru SC Com SRL/ctr.462/14.01.2013, precum și a facturilor de achiziție, se constată faptul că ulterior încheierii contractului TFX nr. 2587/01.07.2013 cu SC PMed SRL, SC X SRL a achiziționat oțel beton fasonat, de la SC Aq SRL, punct de lucru X.

b) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2591/09.08.2013, inspectorii fiscali precizează:

În perioada verificată SC X SRL a avut în derulare contractul nr. TFX 454A/08.07.2013 încheiat cu beneficiarul SC T SA Tulcea, care are ca obiect executarea de către SC X SRL "a lucrărilor de reparații tronsoane receptoare acoperiș și reparații luminoase la Hala Industrială a SC T SA conform Anexei 1".

Din analiza situației prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate pentru clienți, s-a constatat că, aferent contractului nr. TFX 454A/ 08.07. 2013, s-au înregistrat venituri în sumă de X lei și cheltuieli în sumă de X lei, rezultând o pierdere aferentă acestui contract în sumă de X lei.

Conform aceleiași situații, din total cheltuieli (costuri) atribuite de societate contractului nr. TFX 454A/ 08.07. 2013, suma de X lei, contabilizată contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, este înregistrată în baza a două facturi date cu luna septembrie 2013, având la furnizor datele SC PMed SRL(TVA aferentă X lei).

Societatea a prezentat la control contractul de execuție lucrări nr. TFX 2591/09.08.2013, conform căruia prestatorul SC PMed SRL se obliga să execute pentru beneficiarul X SRL lucrările de reparații acoperiș și de refacere a platformei betonate la clădirea "T".

Potrivit evidentelor contabile, din suma totală de X lei, suma de X lei a fost înregistrată direct pe costuri, în contul 628, iar suma de X lei a fost înregistrată inițial în contul 332.004, în corespondență cu contul de furnizori, fiind trecută pe costuri, în luna noiembrie 2013.

Conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul societății, lucrările executate de SC PMed SRL în baza contractului TFX 2591/09.08.2013, includ material și manoperă.

Din analiza documentelor prezentate, contract nr. TFX 2591/09.08.2013, Situații de lucrări nr.1/31.08.2013 și nr. 2/16.09.2013, procese verbale nr. 1/31.08.2013 și nr. 2/31.08.2013 și a situațiilor de lucrări întocmite de SC X SRL pentru beneficiarul T SA, organele de control au constatat următoarele:

- a) În explicațiile scrise formulate de societate se face trimitere la situații de lucrări/poziția din situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL/facturate pentru T SA, fără însă a se preciza corespondența acestora cu situațiile de lucrări întocmite de SC PMed SRL. Astfel, pentru lucrări în sumă de X lei facturate de SC X SRL pentru SC T SRL în baza contractului TFX 454A/08.07.2013 (la care se face trimitere în răspunsul formulat prin adresa nr. 1697/10.02.2017), se alocă costuri de X lei aferente lucrărilor facturate de SC PMed SRL în baza contractului TFX 2591/09.08.2013;
- b) Lucrările înscrise în Situațiile de lucrări întocmite de SC PMed SRL nu au denumiri/cantități/unități de măsură similare cu cele înscrise în situațiile de lucrări

întocmite de SC X SRL pentru SC T SRL în baza contractului TFX 454A/08.07.2013, la care se face trimitere în răspunsul formulat prin adresa nr. 1697/ 10.02.2017 și nu se regăsesc în aceste situații de lucrări;

- c) În situațiile de lucrări având înscris ca emitent pe SC PMed SRL cantitățile lucrărilor prezentate reprezintă cantități estimate și nu efectuate, iar operațiunile sunt înscrise doar sub aspectul denumirii acestora și nu oferă alte elemente pentru consemnarea completă a efectuării operațiunilor; Astfel, analizate comparativ cu lucrările de construcții decontate de SC X SRL beneficiarului final, se constată că acestea nu conțin informațiile cu privire la modul concret și condițiile de lucru în care s-au realizat diverse lucrări.

c) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2589/01.08.2013, inspectorii fiscali precizează:

În perioada verificată SC X SRL a avut în derulare contractul nr. 377 /01.11.2013 încheiat cu antreprenorul/beneficiarul SC PM SRL Alexandria, care are ca obiect execuția de către SC X SRL (în calitate de subantreprenor) de „strat suport carosabil-strada Pecinisca, X, B”.

Din analiza situației prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate pentru clienți, s-a constatat că, aferent contractului nr. 377/01.11.2013 s-au înregistrat venituri în sumă de X lei și cheltuieli în sumă de X lei, rezultând o pierdere aferentă acestui contract în sumă de X lei.

Conform aceleiași situații, din total cheltuieli (costuri) atribuite de societate contractului nr.377/01.11.2013, suma de X lei, contabilizată contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, este înregistrată ca achiziție de la furnizorii SC PMed SRL și SC K SRL.

În explicațiile scrise formulate la solicitarea organelor de control societate precizează că “Factura 76/10.09.2013 emisă de SC PMed SRL este înregistrată eronat pe cheltuieli aferente Contractului 377/01.11.2013. Ea trebuie înregistrată pe cheltuielile aferente Contractului 344A/26.07.2013 cu SC PM SRL. De asemenea și factura 41/ 31.10.2013 emisă de SC K SRL este aferentă tot Contractului 344 A/26.07.2013 și nu Contractului 377/01.11.2013”.

Organele de control au constatat că obiectul Contractului de subantrepriză nr. 344A/26.07.2013, la care societatea face trimitere, încheiat de SC X SRL (în calitate de subantreprenor) cu SC PM SRL (în calitate de antreprenor) îl constituie „Lucrările de canalizare, la obiectivul situat în sos. P, nr. 43, sector 2, B, proprietatea SC P Business Park”.

Valoarea inițială a contractului, de „X euro la care se adaugă TVA în valoare de X euro, a fost majorată prin Actul adițional nr. 1/16.09.2013 cu suma de X euro la care se adaugă TVA.

Conform Anexei 1 la contractul nr. 344A/26.07.2013, SC X SRL urmează a executa lucrări de: săpătură manuală și mecanizată; împrăștiere manuală și mecanizată a pământului afânat strat uniform; compactare manuală și mecanizată cu udarea fiecărui strat.

În ceea ce privește achizițiile înregistrate în baza facturilor în care sunt înscrși ca și furnizori SC PMed SRL și SC K SRL, organele de control au constatat următoarele:

- contractele încheiate cu cele două societăți sunt ulterioare lunii iulie 2013, în care a fost întocmită de către SC X SRL prima situație de lucrări (pentru care a emis către SC PM SRL factura BVTFX nr. 75256/31.07.2013), respectiv contractul TFX 2589 a fost încheiat cu SC PMed SRL în 01.08.2013, iar contractul TFX 2599 a fost încheiat cu SC K SRL în 17.09.2013;

- nu s-a prezentat niciun înscris din care să reiasă acordul antreprenorului pentru subcontractarea lucrărilor, deși conform prevederilor contractuale aceasta era obligatoriu;

- lucrările înscrise în Situația de lucrări nr. 1/09.09.2013 atașată facturii nr. 76/ 10.09.2013, având înscris ca și furnizor pe SC PMed SRL coincid ca și operațiuni și cantități cu lucrările înscrise în Situația de lucrări nr. 1/iulie 2013 întocmită de SC X SRL, dar nu pot fi recunoscute ca și cheltuieli aferente unor servicii deja prestate. Aceste lucrări nu pot fi

recunoscute nici ca fiind aferente lucrărilor înscrise în Situația de lucrări nr. 2/octombrie 2013 întocmita de SC X SRL, deoarece cantitățile/ lucrările nu se regăsesc în lucrările facturate către beneficiarul final;

- înscrisurile prezentate de contribuabilul verificat cu titlu de situații de lucrări privind cheltuielile efectuate cu serviciile din facturile de achiziție având înscris ca și furnizor SC PMed SRL nu susțin o legătură cu veniturile înregistrate din lucrările facturate deja către beneficiarul final, SC PM SRL Alexandria, pe cale de consecință acestea nu pot fi recunoscute ca fiind realizate în fapt.

Din consultarea informațiilor cuprinse în baza de date gestionată electronic de A.N.A.F, referitor la **SC PMed SRL**, inspectorii fiscali au reținut următoarele:

- este înregistrată la ORC X sub nr. X/2008;
- are sediul social declarat în Municipiul X, str. Plugarilor, nr.1, jud. X;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioadele 27.03.2008 -01.02.2012, 01.10.2012- 31.12.2013 și 01.01.2014-01.08.2014;
- a fost înregistrată în Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare” în perioada 01.04.2013-01.04.2014;
- are cazier fiscal;
- a fost declarată inactivă de inspectorii antifraudă din data de 17.10.2014;
- are ca activitate principală declarată „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”-cod CAEN 4120;
- ultimul decont de TVA depus de societate la organul fiscal a fost înregistrat sub nr. FBVBRAA-6159-2014/27.01.2014;
- ultima Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. FBVBRAA-8706-2014/18.02.2014;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2012;
- SC PMed SRL a fost înregistrată ca plătitor de impozit pe salarii și contribuții sociale în perioada 01.12.2009- 01.02.2010;
- Conform datelor din programul Revisal, SC PMed SRL nu a avut salariați cu contract de muncă.

Referitor la SC PMed SRL, în Procesul verbal nr. 1819/ 24.07.2014 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 S, care a avut ca obiect verificarea relațiilor comerciale derulate de SC X SRL cu SC PMed SRL, SC K SRL și SC P&Com SRL, sunt consemnate următoarele aspecte:

- inspectorii antifraudă s-au deplasat la sediul social declarat al SC PMed SRL din mun. B, str. Plugarilor, nr. 1, spațiu de 33 mp compus din două încăperi cu destinația de birouri, deținut în chirie de SC AC SRL– X CUI RO X;
- directorul general al SC AC SRL, a declarat că a la încheierea contractului cu SC PMed SRL, din data de 27.06.2013, s-au prezentat reprezentanții acesteia, iar după această dată au mai venit la sediu de vreo câteva ori, cu alți 2-3 tineri cărora nu le știe numele;
- societatea nu a desfășurat niciun fel de activitate la birourile închiriate, achitând chiria doar până în luna noiembrie 2013, drept pentru care, acesta a pregătit o convenție de reziliere a contractului de subînchiriere, însă în ciuda demersurilor efectuate (telefoane repetate), aceștia nu s-au prezentat pentru a semna convenția de reziliere a contractului de subînchiriere;
- inspectorii antifraudă s-au deplasat la adresa de domiciliu a asociatului unic/administratorului SC PMed SRL, dl M, CNP X, unde au găsit-o pe bunica acestuia care „a relatat verbal, că nepotul ei este plecat în Grecia începând cu luna aprilie 2014, cu o trupă de dansatori și că nu are nicio informație că acesta ar fi deținut vreo firmă, în calitate de asociat sau administrator”.

Potrivit datelor rezultate din raportările reciproce privind achizițiile și livrările de bunuri pe teritoriul național, furnizate de baza de date ANAF, pentru trim III 2013, operațiunile cu titlul de livrări declarate de SC PMed SRL pe relația cu SC X SRL, însumează suma de B3

lei/TVA X8 lei.

În trim. III 2013, SC PMed SRL, a declarat operațiuni cu titlu de achiziții în sumă de X lei/TVA X lei, de la furnizorul SC IS SRL (CUI X), societate care nu a declarat nicio livrare către SC PMed SRL, și care a declarat că nu a avut niciodată relații comerciale cu SC PMed SRL.

Organele de control constată că nu se poate proba realitatea și legalitatea operațiunilor evidențiate în facturile care au înscris ca furnizor SC PMed SRL, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și TVA înregistrate în baza acestora.

II.1.4. Referitor la cheltuielile în sumă de B4 lei și la TVA în sumă de X9 lei, aferente achizițiilor înregistrate în baza facturilor având la furnizor datele SC K SRL-CUI X

a) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2599/17.09.2013, inspectorii fiscali precizează:

Conform documentelor prezentate la control, în luna iulie 2013 SC X SRL (în calitate de subantreprenor) a încheiat de cu SC PM SRL (în calitate de antreprenor) contractul de subantrepriza nr. 344A din 26.07.2013, având ca obiect „Lucrările de canalizare, la obiectivul situat în sos. P, nr. 43, sector 2, B, proprietate a SC P Business Park”. Valoarea contractului este de X euro, la care se adaugă TVA în sumă de X euro.

În Anexa 1 la contract, este prevăzut că subantreprenorul urmează a executa următoarele lucrări: săpătură manuală și mecanizată; împrăștiere manuală și mecanizată a pământului afânat strat uniform; compactare manuală și mecanizată cu udarea fiecărui strat). Aceste operațiuni/valori au fost înscrise și în Situația de lucrări nr. 1/iulie conform contract nr. 344A/26.07.2013, în baza căreia SC X SRL a emis pentru SC PM SRL factura seria BVTFX nr. 75256/31.07.2013 în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei).

Valoarea contractului a fost modificată prin Actul adițional nr. 1/16.09.2013, aceasta majorându-se cu suma de X euro, la care se adaugă TVA. Pentru aceste lucrări suplimentare, SC X SRL a întocmit Situația de lucrări nr. 2/octombrie, în baza căreia a emis pentru SC PM SRL factura seria BVTFX nr. 5977/ 25.10.2013 în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei).

Conform explicațiilor scrise furnizate de societatea verificată, achizițiile înscrise în factura nr. 76/10.09.2013 având ca și furnizor pe SC PMed SRL, reprezentând „prestări servicii cf ctr. nr. TFX 2589” în valoare totală: X lei (baza impozabilă: X lei și TVA X lei) și în factura nr. 41/31.10.2013 având ca și furnizor pe SC K SRL, reprezentând „exec. lucrări cf. ctr. 2599/2013 și sit lucrări nr. 1/30.10.2013” în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei), sunt cheltuieli aferente contractului nr. 344A/26.07.2013 încheiat cu SC PM SRL.

Contrar celor susținute de societate, organele de control au constatat că, în ceea ce privește lucrările înscrise în factura emisă de furnizor SC K SRL:

- contractul încheiat cu această societate este ulterior lunii iulie 2013, în care a fost întocmită de către SC X SRL prima situație de lucrări (pentru care a emis către SC PM SRL factura BVTFX nr.75256/31.07.2013), respectiv în 17.09.2013;

- nu s-a prezentat niciun înscris din care să reiasă acordul antreprenorului pentru subcontractarea lucrărilor, deși în conformitate cu prevederile capitolul 16 „Cesiunea” pct.16.1 din contractul încheiat cu SC PM SRL, pentru subcontractare era necesar acordul prealabil scris al beneficiarului;

- lucrările prezentate în Situația de lucrări nr. 1/31.10.2013 atașată facturii nr. 41/ 31.10.2013, având înscris ca și furnizor pe SC K SRL coincid ca și operațiuni și cantități cu lucrările înscrise în Situația de lucrări nr. 2/octombrie 2013 întocmită de SC X SRL dar situația de lucrări întocmită de SC K SRL este ulterioară situației de lucrări întocmită de SC X SRL/facturată către beneficiar.

Organele de control concluzionează că serviciile din factura de achiziție având înscris ca și furnizor pe SC K SRL nu fac legătura cu veniturile înregistrate din lucrările facturate

deja către beneficiarul final, SC PM SRL Alexandria, și pe cale de consecință acestea nu pot fi recunoscute ca fiind realizate în fapt.

b) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2602/01.10.2013, inspectorii fiscali precizează:

În anul 2013 SC X SRL a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” suma de X lei, reprezentând achiziția de prestări servicii de la furnizorul SC K SRL și a dedus TVA aferentă în sumă de X lei. În facturile prezentate la control, în baza cărora au fost efectuate înregistrările, este precizat „exec. lucrări cf. ctr. 2602/2013 și sit. lucrări nr.”

Contractul 2602/01.10.2013 înscris în aceste facturi, încheiat între SC K SRL (în calitate de prestator) și SC X SRL (în calitate de beneficiar), are ca obiect execuția de către SC K SRL a lucrărilor de „reamenajare Galeriei Auchan X, Complex Eliana Mall”. În Anexa 1 „Desfaceri, reparații” sunt înscrise „desfacere placaje la stâlpi; reparații tencuieli la stâlpii de beton armat; demontare plafon suspendat grilat; igienizare și reparații la pereți și grindă de gipscarton; curățarea și igienizarea fermelor metalice, a plafonului din tablă cutată; curățare și igienizare luminoare ...”

Echipa de control a constatat că în data de 21.10.2013 SC X SRL (în calitate de executant) a încheiat cu SC ImI SRL B (în calitate de beneficiar), contractul de antrepriză nr. 511A/21.10.2013, care are ca obiect executarea și predarea la cheie de către SC X SRL a lucrărilor de: “înlocuire pardoseală, vopsitorii pereți, igienizare plafon, lucrări de instalații electrice asupra unei suprafețe totale de 718,70 mp în cadrul Galeriei Comerciale Auchan X [...]”

La solicitarea echipei de control de a se prezenta situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL aferent contractului nr. 511A/21.10.2013 încheiat cu SC ImI SRL, reprezentantul societății verificate a precizat în scris că nu au fost întocmite situații de lucrări deoarece contractul era cu sumă fixă și decontarea s-a realizat în baza procesului verbal de terminare a lucrărilor, considerându-se toată anexa contractului și a actelor adiționale ca fiind executate. Contribuabilul mai precizează că lucrările facturate de SC K SRL au inclus doar manopera.

Referitor la constatarea organelor de control privind faptul că contractul TFX 2602 a fost încheiat în data de 01.10.2013, anterior datei de 21.10.2013 la care a fost semnat contractul nr. 511A cu beneficiarul SC ImI SRL B, reprezentantul societății precizează că această inadvertență este cauzată de faptul că SC ImI SRL a acceptat verbal forma finală a contractului încă din luna Septembrie, dar acesta a fost parafat în forma lui scrisă, din motive administrative la nivelul conducerii Immochan, doar în data de 21.10.2013. Astfel, societatea precizează că lucrările au început cu mult înainte de data de 21.10.2013, și că o dovadă în acest sens este printre altele, Contractul de achiziție de gresie pentru această lucrare, încheiat în data de 07.10.2013.

În ceea ce privește constatarea că în situația de lucrări nr.1 din data de 21.10.2013 la ctr. nr.TFX 2602/01.10.2013, în valoare totală de 112.933 lei (baza de impozitare 91.075 lei și TVA 21.858 lei) atașată la factura nr. 37/28.10.2013 având înscris ca furnizor SC K SRL este înscrisă ca și prestator SC PMed SRL iar pe ștampilă este înscris SC K SRL, reprezentantul societății susține că Situația de lucrări conține o greșeală de editare, datorată neatenției și că această greșeală a fost corectată.

Din analiza înscrisurilor prezentate la control și a precizărilor scrise formulate la solicitarea organelor de control, echipa de inspecție a constatat următoarele:

- contractul cu beneficiarul ImI SRL (511A/21.10.2013), încheiat ulterior contractului cu SC K SRL (TFX nr. 2602/01.10.2013), nu conține nicio precizare referitoare la lucrări executate anterior. Mai mult, în contract este prevăzut că perioada de execuție a lucrărilor la obiectivul „Galeriei Auchan X” începe de la data de 22.10.2013 și durează până la data de 06.11.2013;

- conform Graficului de execuție lucrări atasat la acest contract, execuția începe la data de 22.10.2013 cu următoarele operațiuni: desfacere pardoseală, desfacere placaje stâlpi, desfacere tavan existent, refacere tencuială stâlpi, evacuare moloz, instalații electrice;

- Contractul de achiziție de gresie datat în 07.10.2013, încheiat cu SC DF CEE SRL-

Târgu Mureș, la care societatea face referire, nu confirmă răspunsul reprezentanților SC X SRL, acesta având ca obiect „livrarea și montajul produselor de către Furnizor conform cu anexele contractului”, iar conform Anexei 1 la acest contract plăcile ceramice porțelanate cu o valoare totală ofertată de X euro (fără TVA): „sunt rezervate în stocul producătorului și pot fi livrate până cel târziu 22 octombrie în șantier”;

- până la datele de întocmire de către SC K SRL a Situațiilor de lucrări aferente contractului 2602/21.10.2013, SC DF CEE SRL nu a emis decât factură de avans;

În concluzie, organele de control au constatat că SC X SRL nu justifică și nu poate susține efectuarea lucrărilor înscrise în situațiile de lucrări având ca furnizor pe SC K SRL, fapt pentru care aceste înregistrări nu pot fi recunoscute ca și documente justificative.

c) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2605/01.11.2013, inspectorii fiscali precizează:

În luna decembrie 2013 SC X SRL a înregistrat în contul 628- „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” cheltuieli în sumă de X lei, și a dedus TVA aferentă în sumă de X lei, în baza facturii nr. 70/25.11.2013 în care este înscris ca și furnizor SC K SRL, și în care este consemnat „exec. lucrări cf. ctr. TFX 2605 și sit. lucrări 01/25.11.2013”.

Conform contractului înscris în această factură, încheiat în data de 01.11.2013, SC K SRL (în calitate de prestator) se angaja să execute lucrări de „reamenajare Galeriei Auchan V situate în B, Șos. Vului, nr. 46”. Valoarea contractată a lucrărilor este de X lei, iar lucrările ce urmează a fi realizate sunt descrise în Anexa 1 la contract.

Organele de control au constatat că în data de 28.10.2013 SC X SRL (în calitate de executant) a încheiat cu SC Imi SRL B (în calitate de beneficiar) Contractul de antrepriză nr. 1071/28.10.2013, care are ca obiect executarea și predarea la cheie de către SC X SRL, “cu materialele și echipamentele proprii, pe riscul său” a lucrărilor de construcții și înlocuire finisaje (pardoseală, pereți și plafoane), igienizare, lucrări de instalații electrice asupra unei suprafețe totale de 1.794 mp în cadrul Galeriei Comerciale Auchan V, situată în Calea V nr. 236, B. Valoarea contractată este de X euro (fără TVA) iar prin Actul adițional 1 din 25.11.2013, valoarea contractului s-a suplimentat cu suma de X euro.

Aferent contractului nr. 1071/28.10.2013 și Actului adițional nr. 1/25.11.2013, SC X SRL a emis pentru SC Imi SRL facturi pentru lucrări în valoare totală de 769.116 lei (echivalentul a X euro), și a colectat TVA în sumă de X lei.

Nu s-au prezentat situațiile de lucrări aferente acestor lucrări.

Din analiza situației privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, prezentată de SC X SRL, organele de control au constatat că, aferent contractului nr. 1071/2013, în perioada verificată, s-au înregistrat cheltuieli în sumă de 953.870 lei (din care ct. 601-”Materii prime”: X lei; ct. 628- ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”: X lei), și venituri în valoare de X lei, rezultând o pierdere/ctr.1071 în sumă de X lei.

Conform aceleiași situații, în componența sumei de X lei înregistrată în contul 628- ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” intră suma de X lei înregistrată în baza facturilor emise de SC DC SRL și suma de X lei înregistrată în baza facturilor având înscris ca și furnizor pe SC K SRL.

Echipa de control mai precizează că în Anexa 01, respectiv în Situația de lucrări nr. 1/25.11.2013 la contractul nr. TFX 2605/01.11.2013 încheiat de SC X SRL cu SC K SRL, sunt înscrise aceleași operațiuni și aceleași cantități ca și în Anexa 5 (”Instalații electrice”) la contractul nr. 1071/28.10.2013 încheiat de SC X SRL cu beneficiarul SC Imi SRL. Totodată, operațiunile înscrise în Anexele menționate mai sus se regăsesc și în Situația de plată 1/Anexa ”Instalații electrice”, respectiv Situația de plată 2/Anexa ”Electrice” atașate la facturile emise de SC DC SRL.

Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, organele de control au solicitat societății explicații și documente suplimentare, iar din analiza înregistrărilor prezentate și a răspunsului formulat, au constatat următoarele:

- Contractul de execuție lucrări nr. 55/25.10.2013 încheiat de SC X (în calitate de antreprenor) cu SC DC SRL B (în calitate de executant) are ca obiect „amenajarea obiectivului Auchan V” la un preț contractat de X euro exclusiv TVA;
- În Anexa detaliată, respectiv în Situația de plată 1 la contractul nr. 55/25.10.2013 (care are aceeași valoare și aceeași structură ca și Anexa) întocmită de SC DC SRL sunt înscrise următoarele: „nr. crt.”, „capitol de lucrări”, „u.m.”, „cantitate”, „preț unitar”, „total”, singura precizare privind „manopera” fiind înscrisă la lucrările de „Instalații sanitare și termice”- conform Centralizator/Anexa la contract prezentat mai sus;
- Nici în conținutul contractului, nici în conținutul Anexei la contract, respectiv a Situației de plată 1 întocmită de SC DC SRL, nu există alte mențiuni privind „material și manoperă”, „doar manoperă” sau „doar materiale”, așa cum precizează prin răspunsul formulat reprezentanții societății, respectiv: „Lucrările executate de SC DC SRL au cuprins material și manopera pentru lucrările de construcții, arhitectură și structură, pentru instalații sanitare și termice doar manoperă, iar pentru lucrările de electrice au cuprins doar materialele;
- potrivit pct. VI din contractul nr. 55/25.10.2013 „Obligațiile părților”, art. 11 „Obligațiile executantului”, SC DC SRL are obligația „să execute în întregime și să predea antreprenorului lucrările care fac obiectul prezentului contract”, în acestea fiind incluse și lucrările de „Instalații electrice” prevăzute în Anexa la contractul nr. 55/25.10.2013, fapt care contrazice afirmația societății că „Lucrările executate de SC DC SRL Bucuresti [...] pentru lucrările de electrice au cuprins doar materialele”;
- pentru lucrările de „instalații electrice” în valoare de X euro contractate de la beneficiarul SC Iml SRL, SC X SRL a prezentat două contracte cu 2 prestatori, respectiv: ctr. nr. 55/25.10.2013 cu SC DC SRL- valoare lucrări Instalații electrice contractate: X euro și ctr. TFX 2605/01.11.2013 cu SC K SRL- valoare lucrări contractate: X ron;
- în timp ce Situația de lucrări nr. 1 la contractul nr. TFX 2605/01.11.2013 întocmită de SC K SRL (valoare X lei fără TVA) are data de 25.11.2013, Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor pentru șantierul Immochan- punct de lucru: B, obiectivul „Galerie Auchan V”-„lucrări instalatii electrice” a fost încheiat între SC X SRL (beneficiar) și SC K SRL (executant) în data de 01.11.2013;
- în Anexa la contract, precum și în Situația de lucrări nr. 1/25.11.2013 întocmită de SC K SRL, la poz. 23 este înscrisă „ofertă HVAC- instalația de ventilare/climatizare pe zona cafenea și ventilare zona fast-food” -„1 ans” cu un preț unitar de X lei iar valoarea totală rezultată/înscrisă/ facturată pentru „1 ans” este de X lei; rezultând astfel o diferență de X lei facturată de SC K SRL;

În condițiile prezentate, echipa de inspecție fiscală concluzionează că SC X SRL nu poate proba realitatea și legalitatea operațiunilor economice înscrise în factura nr. 70/25.11.2013 (baza impozabilă X lei) în care este înscris ca și furnizor SC K SRL.

d) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2607/ 07.11.2013, inspectorii fiscali precizează:

În luna decembrie 2013, SC X SRL a înregistrat în contul 628- „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” cheltuieli în sumă de X lei, și a dedus TVA aferentă în sumă de X lei, în baza facturii nr. 241/30.12.2013 în care este înscrisă ca și furnizor SC K SRL și care reprezintă contravaloare „execuție lucrări cf. contract TFX 2607/ 07.11.2013 și situație de lucrări nr. 1/20.12.2013”.

Societatea a prezentat contractul TFX 2607/07.11.2013 încheiat între SC K SRL (în calitate de prestator) și SC X SRL (în calitate de beneficiar), care are ca obiect execuția de către SC K SRL a lucrărilor de „Montaj camere speciale” în cadrul lucrării „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică Pj”. Operațiunile/valorile înscrise în situația de lucrări, sunt aceleași cu cele enumerate în Anexa 1 la contract.

Organele de control au constatat că în data de 04.11.2013, SC X SRL (în calitate de executant), a încheiat cu SC Com SRL V (în calitate de beneficiar) contractul TFX 499B/04.11.2013, care are ca obiect „Montaj camere speciale- în cadrul lucrării Laborator

acreditate pentru încercări de compatibilitate electromagnetică Pj”.

Aferent acestui contract, SC X SRL a emis factura nr. 10201/27.12.2013, în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei), în care este înscris “situație de lucrări nr. 1/20.12.2013”.

La solicitarea organelor de control, societatea a prezentat Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 5/07.11.2013 (aceeași dată cu data la care s-a semnat contractul) încheiat între X SRL (în calitate de beneficiar) și SC K SRL (în calitate de executant), pentru “Șantier ANCOM”, obiectul “Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică”, în care se consemnează că, în urma verificării efectuate la “montaj camere speciale structură metalică, panouri metalice, plăci cu ferită”, au rezultat următoarele: “lucrările respectă planurile și cerințele Legii 10/1995 privind calitatea în construcții”; “se admite recepția”; “nu sunt mențiuni speciale”.

În urma controlului cheltuielile în sumă de X lei au fost încadrate la nedeductibile la calculul profitului impozabil.

e) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2604/05.10.2013, inspectorii fiscali precizează:

În luna noiembrie 2014, SC X SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în contul 628- „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” în sumă de X lei, și a dedus TVA aferentă în sumă de X lei, în baza facturii nr. 10184/ 29.11.2013 având înscrisă ca furnizor societatea K SRL. Conform celor înscrise în factură, SC K SRL a efectuat “execuție lucrări cf. contract TFX 2604/ 05.10.2013 și situație de lucrări nr.1/29.12.2013”.

Din analiza contractului înscris în aceste facturi, s-a constatat că în data de 05.10.2013 SC K SRL (în calitate de prestator) s-a angajat să execute pentru beneficiarul SC X SRL, lucrări de “execuție șanț dalat”- în cadrul lucrării “Modernizare linie CF Arad- Curtici”. În Anexa 1 la contract, este prevăzut a se executa „șanț dalat”: 2.000 bucx 138,4 lei/buc=X lei. Aceleași operațiuni/valori sunt înscrise și în Situația de lucrări nr.1 din data de 29.12.2013 la contractul nr. TFX 2604/05.10.2013.

Organele de control precizează că în data de 23.08.2013 SC X SRL (în calitate de subantreprenor/executant) a încheiat cu SC PM SRL din Alexandria (în calitate de antreprenor/beneficiar) contractul de subantrepriză nr. 350A/23.08.2013, care are ca obiect “prestarea de servicii în cadrul lucrărilor de Modernizare Linie CF Arad- Curtici, după cum urmează: execuție șanț dalat: 145 lei/ml, fără TVA și cu materialele beneficiarului”.

Aferent acestui contract SC X SRL a emis factura seria TFX nr. 10184/ 29.11.2013, în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei), în care este înscris “execuție lucrări cf. ctr. și situație de plată atașată”. Organele de control precizează că Situația de plată atașată facturii are nr. 1/noiembrie 2013, fără a fi precizată data întocmirii.

Din documentele prezentate de contribuabil s-a constatat că aferent Contractului de subantrepriză nr. 350A/23.08.2013, în perioada verificată, s-au înregistrat cheltuieli în sumă totală de **X lei**/ furnizor SC K SRL/ctr.2604/05.10.2013, astfel:

- în luna ianuarie 2014 suma de - X lei (poz.1459 RJ/31.01.2014 (pag.36/39) Lucrare K/nc 31.01.2014 ct. 628=ct. 332.005cu -X lei)

- în luna noiembrie 2014 suma de X lei, aferentă facturii nr. 10184/29.11.2013 emisă de SC K SRL menționată anterior.

Potrivit evidențelor contabile prezentate în timpul controlului, contravaloarea lucrărilor înscrise în factura nr. 10184/29.11.2013 a fost înregistrată inițial (în luna decembrie 2013) în contul 332.05 în corespondență cu contul de furnizori, ulterior, în luna mai 2014, a fost înregistrată în contul 471.00004 iar în luna noiembrie 2014 în contul 628.

Pentru aceste facturi în care este înscris ca și furnizor SC K SRL X (CUI RO X), SC X SRL a înscris în jurnalul de cumpărări codul fiscal RO X, aferent SC K SRL Iași. De asemenea, facturile au fost raportate de SC X SRL în Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod 394) ca achiziții de la SC K SRL- CUI RO X.

Pentru justificarea acestor neconcordanțe, societatea precizează că “La momentul înregistrării facturilor de la SC K SRL programul contabil a găsit ca și furnizor societatea înregistrată în Iasi, CUI X, și nu pe cea din X, CUI X, cu care era încheiat contract de

colaborare”. Contribuabilul mai precizează că din eroare nu s-a înregistrat cheltuiala la finalizarea contractelor, înregistrările contabile efectuându-se ulterior.

Referitor la diferența de X lei dintre valoarea contractată a lucrărilor, de X lei, și cheltuiala aferentă contractului TFX 2604/05.10.2013 înregistrată de societate, de X lei, în condițiile în care factura emisă de această societate în care este înscris contractul 2604/05.10.2013 are un total de X lei (baza impozabilă X lei și TVA: X lei), în explicațiile scrise formulate de societate se precizează că „suma înregistrată pe contul 628 în valoare de - X lei este trecută greșit pe contractul încheiat cu PM nr. 350A/23.08.2013. Această sumă este alocată contractului nr. 1071/13 încheiat cu SC ImI SRL.”

Conform Procesului- verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 1/29.12.2013, încheiat între SC X SRL (beneficiar) și SC K SRL (executant), pentru punct de lucru Arad-obiectul „modernizare linie CF Arad-Curtici”-„execuție șanț dalat”/situația de lucrări nr. 1/29.12. 2013, s-a consemnat că „lucrările corespund, respectă cerințele Legii 10/1995 privind calitatea în construcții”; „se admite recepția”; „nu sunt mențiuni speciale”.

Din analiza înscrisurilor prezentate și a răspunsului formulat, organele de control au constatat că:

- Actul Adițional nr. 1/04.10.2013 la contractul de lucrări nr. 350A/23.08.2013 prin care s-a modificat contractul inițial în sensul că SC X SRL poate subcontracta lucrările, nu are număr de înregistrare la niciuna dintre societăți, deși la art. 14 din contract este prevăzut faptul că „Orice comunicare între părți, referitoare la îndeplinirea contractului, trebuie făcută în scris. Orice document scris trebuie înregistrat atât în momentul transmiterii, cât și în momentul primirii.”;

- Singura factură emisă de SC X SRL în baza contractului de subantrepriză nr. 350A/23.08.2013 încheiat cu SC PM SRL, este factura seria TFX nr. 10184/29.11.2013, în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei), în care este înscris “execuție lucrări cf. ctr. și situație de plată atașată”, situație care este confirmată de beneficiar în luna noiembrie 2013, fără precizări privind necesitatea executării de lucrări ulterior acestei date, iar situația de lucrări având înscrisă ca emitent pe SC K SRL este datată 29.12.2013, organele de control concluzionând că situația de lucrări din data de 29.12.2013 și factura nr. 240/30.12.2013 având înscris ca furnizor pe SC K SRL nu au calitatea de documente justificative.

f) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2606/04.11.2013, inspectorii fiscali precizează:

Potrivit evidențelor contabile prezentate în timpul controlului, în luna noiembrie 2014 SC X SRL a înregistrat în contul 628- „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” cheltuieli în sumă de X lei, și a dedus TVA aferentă în sumă de X lei, în baza facturii nr. 239/30.12.2013 având înscrisă ca și furnizor pe SC K SRL, și în care sunt consemnate “execuție lucrări cf. contract TFX 2606/04.11.2013 și situație de lucrări nr.1/20.12.2013”.

Contravaloarea lucrărilor înscrise în această factură a fost înregistrată inițial (în luna decembrie 2013) în contul 332.05 în corespondență cu contul de furnizori, în luna mai 2014 în contul 471.00004 și în luna noiembrie 2014 în contul 628.

Conform Contractului înscris în această factură, SC K SRL (în calitate de prestator) se angajează să execute lucrări de “Confecții metalice zincate” iar în Anexa 1 la contract este prevăzut a se executa „montaj cameră anecoidă” (structură metalică pentru montaj antena tip A/8 buc; structură metalică pentru montaj antenă tip B/4 buc; structură metalică pentru montaj antenă tip C/4 buc; structură metalică pentru montaj antenă tip D/1 buc; suport fixare tip A/8 buc; suport fixare tip B/4 buc; suport fixare tip C/4 buc; suport fixare tip D/1 buc).

Aceleași operațiuni/valori sunt înscrise și în Situația de lucrări nr. 1/20.12.2013 la contractul nr. TFX 2606/04.11.2013.

Din documentele prezentate la control s-a constatat că în data de 07.08.2013 SC X SRL (în calitate de executant) a încheiat cu SC Com SRL V (în calitate de beneficiar) contractul TFX 471A/07.08.2013, care are ca obiect execuția de “Confecții metalice zincate”. Aferent acestui contract, SC X SRL a emis factura nr. 75349/27.12.2013, în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și TVA X lei), în care este înscris “execuție lucrări cf. ctr. TFX

471A/07.08.2013". Factura este însoțită de Situația de lucrări nr. 1/20.12.2013.

Organele de control precizează că Anexa nr. 01 la contractul nr. TFX 471A/07.08.2013, beneficiar SC Com SRL – executant SC X SRL, este identică cu Anexa nr. 01 la contractul TFX 2606/04.11.2013, beneficiar SC X SRL – executant SC K SRL.

La solicitarea echipei de control de a se prezenta Procesul verbal de recepție prevăzut la pct. IX "Alte clauze" din contractul TFX 2606/04.11.2013 încheiat cu SC K SRL, societatea a înaintat Proces verbal de predare-primire nr. 1/20.12.2013, încheiat între SC X SRL (în calitate de beneficiar) și SC K SRL (în calitate de executant), potrivit căruia "au fost predate: 17 buc. structură metalică pentru montaj antenă; 17 buc. suport fixare". Societatea nu a prezentat avizele de însoțire a mărfii întocmite de SC K SRL care să ateste livrarea valorilor materiale menționate, Avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6a) fiind potrivit Ordinului nr. 3512/2008 documentul justificativ pentru scădere din gestiunea predătorului și de încărcare în gestiunea primitorului.

Conform conținutului minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire al mărfii, potrivit reglementărilor amintite, ar fi trebuit să se identifice datele privind expediția, respectiv numele delegatului, serie, număr buletin/carte de identitate, numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnătura delegatului, semnătură expeditorului, data primirii în gestiune și semnătura gestionarului primitor.

Astfel, organele de control constată că nu sunt prezentate elemente care să asigure consemnarea completă a operațiunii efectuate și că documentele și înscrisurile prezentate nu pot fi reținute ca probe în justificarea realității și legalității operațiunilor analizate.

g) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 2608/12.11. 2013, inspectorii fiscali precizează:

În anul 2014, SC X SRL a înregistrat în contul 628- „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, suma de X lei, în baza facturii nr. 159/27.01.2014 în care este înscrisă ca furnizor SC K SRL și care are ca obiect "execuție lucrări cf. contract TFX 2608 și situație lucrări nr. 1/20.01.2014".

Potrivit evidențelor contabile, societatea verificată a înregistrat contravaloarea lucrărilor înscrise în factura nr. 159/27.01.2014 în contul 332.05 în corespondență cu contul de furnizori, la data emiterii facturii, în luna mai 2014 suma a fost înscrisă în contul 471.00004 și apoi înregistrată pe contul de cheltuieli 628 în lunile noiembrie 2014 (X lei) și decembrie 2014 (X lei).

Conform prevederilor contractului TFX 2608 înscris în factura nr. 159/27.01.2014, încheiat în data de 12.11.2013, SC K SRL (în calitate de prestator) se angajează să execute lucrările de „Amenajare exterioară”- în cadrul lucrării "Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică Pj". Conform Anexei 1, parte integrantă a contractului, urmează a se executa: A. pavaje/ valoare X lei; B. drenaj: valoare: X lei; C. Drenaj/valoare X lei. Aceleași operațiuni/valori au fost înscrise și în Situația de lucrări nr. 1 la contractul nr. TFX 2608/12.11.2013, din data de 20.01.2014.

Pentru obiectivul de investiții "Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică Pj", SC X SRL a avut în derulare contractul nr. 462/14.01.2013, încheiat cu beneficiarul final SC Com SRL V.

În explicațiile scrise formulate la solicitarea inspectorilor fiscali, societatea susține că manopera pentru lucrările aferente contractului 462/14.01.2013 a fost executată aproape integral de către subantreprenori, fiecare subantreprenor primind spre execuție câte o parte din lucrare, conform contractelor negociate și încheiate cu aceștia. Totodată, se precizează că SC X SRL a pus la dispoziția subantreprenorilor materialele, utilajele, combustibilul necesar desfășurării lucrărilor, și a asigurat prin specialiștii ei coordonarea lucrărilor de proiectare și execuție.

Din analiza documentelor prezentate și a explicațiilor formulate, organele de control au constatat următoarele:

- în explicațiile scrise, reprezentantul societății face trimitere la situații de lucrări/poziția din situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru beneficiarul Com SRL, unde s-ar

regăsi lucrările facturate de SC K SRL, fără a se preciza corespondența acestora cu pozițiile din situațiile de lucrări întocmite de SC K SRL;

- în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru SC Com SRL, în baza contractului 462/14.01.2013, lucrările sunt prezentate cu menționarea prețului unitar aferent materialelor, manoperei, utilajelor, transportului, cu detalii privind lucrarea efectuată, în timp ce în Situațiile de lucrări întocmite de SC K SRL, lucrările sunt prezentate la modul general; de asemenea, diferă unitatea de măsură, fapt ce nu permite efectuarea unor verificări comparabile;
- SC K SRL facturează pentru SC X SRL lucrări pe care inspectorii fiscali nu le-au putut identifica în situațiile de lucrări prezentate de contribuabilul verificat ca fiind executate și decontate beneficiarului final. De exemplu, SC K SRL facturează pentru SC X SRL „realizare bazin apă pluvială: 1*12.525,36=X lei”, lucrare care nu se regăsește, mai departe, în situația de lucrări prezentată de contribuabilul verificat ca fiind executată și decontată beneficiarului final;

Astfel, organele de control nu au putut realiza o corespondență privind refacturarea serviciilor facturate de SC K SRL, din care să rezulte participarea acestora la realizarea de venituri impozabile/taxabile.

Referitor la SC K SRL (CUI 15051193), din consultarea bazei de date gestionată de A.N.A.F., organele de control au constatat următoarele:

- are sediul social în mun. X, str. Zizinului, nr. 111, pavilion administrativ, birou în incinta C SA, jud. X;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioadele: 01.12.2002- 01.05.2009, 30.04.2012- 04.09.2014 și nu a fost înregistrată în registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare”;
- are cazier fiscal;
- a fost declarată inactivă de inspectorii antifraudă din data de 04.09.2014;
- are ca activitate principală declarată „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”-cod CAEN 4120
- ultimul decont de TVA depus de societate a fost înregistrat la organul fiscal sub nr. FBVBRAA-21388-2014/25.04.2014
- ultima Declarație informativă privind livrările/ prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. FBVBRAA-21376-2014/25.04.2014
- ultimul bilanț a fost depus pentru anul 2012;
- nu a fost niciodată înregistrată ca plătitor de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii iar potrivit bazei de date REVISAL societatea nu a avut angajați cu contract de muncă.

Ca urmare, organele de control au concluzionat că SC K SRL nu a avut posibilitatea de a efectua prestările de servicii facturate pentru SC X SRL cu resurse proprii.

În raportul de inspecție, organele de control fac referire și la Procesul verbal nr. 1819/24.07.2014 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 S, care a avut ca obiect verificarea relațiilor comerciale derulate de SC X SRL cu SC PMed SRL B (CUI RO X), SC K SRL B (CUI X) și SC P&Com SRL (CUI X), în care, referitor la SC K SRL, sunt consemnate următoarele aspecte:

- inspectorii antifraudă s-au deplasat la sediul social declarat al SC K SRL din mun. B, str. Zizinului, nr. 111, jud. B, iar din declarațiile verbale ale reprezentantului SC C SA, proprietara spațiului închiriat de SC K SRL, înregistrat ca și sediu social pentru această firmă, reiese faptul că, reprezentantul acesteia s-a prezentat o singură dată la semnarea contractului, iar după această dată nu a mai fost văzut la biroul închiriat pentru a-și continua activitatea, deși au fost achitate 5 rate lunare din chirie, conform chitanțelor nr. 1250/23.08.2013, 1186/29.10.2013, 1330/29.11.2013, 1373/23.01.2014 și nr. 1383/28.01.2014;
- acesta a pus la dispoziția inspectorilor antifraudă certificatul de înregistrare la ONRC al SC K SRL, cu vechea adresă pentru sediul social, respectiv, mun. X, b-dul Alexandru Vlahuță, nr. 59, bl. 141, sc. A, ap. 14, jud. X;

- la această adresă a fost identificat de către inspectorii antifraudă d-l SC, angajat al SC S M.G. SRL, care, în Nota explicativă dată în fața organelor de control, declară faptul că, a vândut societatea cu toate drepturile și obligațiile aferente acesteia în luna august 2013, către numitul NS, domiciliat în mun. B, str. Cocorului, nr. 15, bl. 219, ap. 33, care, urma să desfășoare activități de amenajări interioare în domeniul construcțiilor;

- inspectorii antifraudă s-au deplasat la domiciliul numitului N S, și au constatat faptul că „la adresa respectivă, plătitoare a utilităților este persoana fizică cu numele R R, deși pe lista proprietarilor de apartamente atașată lângă interfon, la apartamentul 33, figurează numele N I;

- N S, în calitate de administrator al SC K SRL se sustrage de la efectuarea verificărilor financiar- contabile la această societate, și nu a dat curs invitațiilor de a se prezenta în fața organelor de control cu documentele solicitate.

Din confruntarea datelor raportate prin declarația tip 394 privind achizițiile și livrarile de bunuri pe teritoriul național și a deconturilor TVA, pentru perioada în care au fost în derulare contractelor încheiate cu SC X SRL, inspectorii fiscali au constatat următoarele:

- din totalul achizițiilor în sumă de X lei/TVA X lei declarate de SC K SRL pentru trim. III 2013 (X lei/TVA X lei) și trim. IV 2013 (X lei/TVA X lei), valoarea de X lei/TVA X lei (99,96%) este raportată ca și achiziție de la SC PMed SRL- CUI X;
- în trim. III 2013, SC PMed SRL a fost identificat și ca furnizor direct al SC X SRL (B3 lei/TVA X8 lei);
- SC PMed SRL declară pentru trim. III și IV 2013 achiziții în sumă totală de X lei/TVA X lei, de la furnizorul SC IS SRL- CUI X, societate care nu a declarat nicio livrare către SC PMed SRL. Inspectorii fiscali mai menționează că potrivit vectorului fiscal, SC PMed SRL nu a avut angajați în anul 2013, aceasta fiind înregistrată ca plătitor de impozit pe veniturile din salarii în perioada 01.12. 2009- 01.02.2010;
- conform deconturilor de TVA aferente trim. III 2013 și trim. IV 2013 depuse de SC K SRL, între valorile TVA colectată și TVA deductibilă, sunt diferențe mici, societatea raportând sold TVA de rambursat sub 1.000 de lei;
- deși SC K SRL nu a fost înregistrată ca aplicând sistemul „TVA la încasare”, valorile TVA colectată declarate prin Deconturile de TVA aferente trim. III și trim. IV 2013 sunt inferioare valorilor raportate prin declarația 394, rezultând o diferență de X lei TVA colectată care nu este regularizată (declarată) nici prin decontul TVA aferent lunii martie 2014, și nici ulterior;
- deși potrivit vectorului fiscal, începând cu data de 01.01.2014 perioada fiscală pentru TVA la SC K SRL este luna calendaristică, societatea nu a depus Deconturile de TVA (D300) și nici Declarațiile informative (cod 394) aferente lunilor ianuarie și februarie 2014;
- în totalul achizițiilor în sumă de X lei/TVA X lei declarate de SC K SRL pentru trim. I 2014, ponderea cea mai mare o au furnizorii: SC EDT SRL- CUI X (X lei/TVA X lei) și SC BA SRL- CUI X (X lei/TVA X lei), societati care nu au declarat nicio livrare către SC K SRL.

Echipa de control precizează că SC K SRL a făcut obiectul unei acțiuni de inspecție fiscală efectuată de organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, la finalizarea căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV 63/24.02.2015, în care este consemnat că în vederea verificării realității achizițiilor declarate de SC PMED SRL, prin adresa înregistrată la D.R.A.F. 7 S sub nr. X/21.07.2014, au fost solicitate verificări la societatea IS SRL Nusfalău, jud. Sălaj. Prin adresa de răspuns nr. 1101867/ 04.08.2014, Direcția Regională Antifraudă Fiscală 6 O s-a comunicat faptul că „societatea IS SRL nu a avut relații comerciale în perioada ianuarie- decembrie 2013 și nici în alte perioade cu societatea PMED SRL X.”

Având în vedere aspectele consemnate, organele de control au concluzionat că operațiunile declarate de SC K SRL în perioada trim. II - trim. IV 2013 cu titlul de achiziții de la SC PMed SRL nu se confirmă.

Din consultarea bazei de date a ANAF pentru **SC EDT SRL** inspectorii fiscali au constatat următoarele:

- societatea are sediul social în mun. XX, jud. X, str. I.L.Caragiale, nr.7, ap. 23;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioadele 01.08.2010- 01.08.2013 și 17.09.2013- 01.08.2014;
- a fost înregistrată în Registrul persoanelor care aplică sistemul „TVA la încasare” în perioada 17.09.2013- 01.08.2014 și 01.01. 2013-01.08.2013;
- a fost înregistrată ca operator intracomunitar în perioada 12.08.2010-01.08.2013;
- are cazier fiscal;
- a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 18.03.2015;
- activitate principală declarată este ”Transporturi rutiere de marfuri”;
- ultimul decont de TVA depus de societate a fost înregistrat la organul fiscal sub nr. FMMBAMA-3913-2014/27.01.2014;
- ultima Declarație informativă privind livrarile/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. FMMBAMA-42222-2014/05.08.2014;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2012;
- în anul 2014 a avut ca perioadă fiscală pentru TVA trimestrul calendaristic
- a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii în perioada 01.08.2010- 01.01.2013;
- potrivit informațiilor din baza de date REVISAL, SC EDT SRL nu a avut salariați în anul 2014, contractele de muncă ale acestora fiind încheiate în perioade anterioare (2 șoferi autocamion de mare tonaj până la 08.11.2012 și un funcționar economic până la 01.01.2013);
- aferent trim. I 2014 (perioadă pentru care SC EDT SRL nu a depus Declarația 394), valoarea livrărilor declarate de terți către această societate este 269 lei cu TVA aferentă 64 lei (furnizor Telekom Romania Communications SA).

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV 63/24.02.2015 încheiat la SC K SRL se consemnează faptul că în Procesul verbal nr. 8465/17.11.2014 încheiat ca urmare a efectuării unui control încrucișat la SC EDT SRL s-a constatat că la domiciliul fiscal al societății nu se desfășoară activitate iar administratorul societății nu a putut fi contactat. Organele de control au transmis invitații pentru prezentarea la sediul organului fiscal dar la acestea nu s-a dat curs. Din discuțiile purtate cu dna. DA, persoană care a condus evidența contabilă până la 30.06.2013, a rezultat faptul că asociatul societății a cesionat părțile sociale unei alte persoane pe care nu o cunoaște. La finalizarea controlului a fost întocmit avizul privind propunerea de declarare în inactivitate.

Având în vedere toate aspectele prezentate referitoare la SC EDT SRL, organele de control au concluzionat că în trim. I 2014, când SC K SRL a declarat achiziții de la SC EDTns SRL în valoare de X lei/TVA X lei, această societate nu avea angajați proprii care să presteze servicii respectiv nici o societate nu a declarat livrări/prestări către aceasta care să facă obiectul unei livrări/ prestări ulterioare către SC K SRL.

Referitor la **SC BA SRL**, din consultarea bazei de date a ANAF inspectorii fiscali au constatat următoarele:

- are sediul social în mun. X, jud.X, str. G-ral Vasile Milea, nr. 2, bl. D1,sc.3, et.1, ap.6;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioadele 18.04.2012- 01.02.2013 și 08.04.2013- 15.07.2014;
- a aplicat sistemul „TVA la incasare” în perioadele 01.01.2013-01.02.2013 și 08.04.2013- 15.07.2014;
- a fost înregistrată ca operator intracomunitar în perioada 09.10.2012-01.02.2013;
- are cazier fiscal;
- a fost declarată inactivă de inspecția fiscală din data de 15.07.2014;
- activitatea principală declarată este: ”Intermedieri în comerțul cu materii prime agricole, animale vii, materii prime textile și cu semifabricate”;
- activitatea din ultimul bilanț este ”Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” -cod CAEN 4120;

- ultimul decont de TVA depus de societate a fost înregistrat la organul fiscal sub nr. FVSBARA-7591-2014/ 23.04.2014;
- ultima Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. FVSBARA-7589-2014/23.04.2014;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2015.
- a fost înregistrată ca plătitor de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii în perioada 01.07.2013-07.07.2016;
- potrivit REVISAL, SC BA SRL a avut 2 salariați, respectiv un agent vânzări- în perioada 01.07.2013-12.03.2014 cu normă întreagă și un director comercial- angajat de la data de 21.03.2014 cu timp parțial;
- Conform bilanțului contabil aferent anului 2014, valoarea stocurilor la 01.01.2014 este de 95.450 lei dar pentru acest an societatea nu a raportat venituri.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV 63/24.02.2015 încheiat la SC K SRL referitor la SC BA SRL se consemnează faptul că în Procesul verbal nr. 161/ 11.11.2014 încheiat ca urmare a solicitării privind efectuarea unui control încrucișat la această societate, se precizează că la SC BA SRL a fost efectuată o inspecție fiscală având ca obiect perioada 01.03.2012- 31.12.2013, la finalizarea căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală 201/29.04.2014 și Decizia de impunere 277/29.04.2014.

Echipa de control precizează că prin actul adițional încheiat în data de 10.01.2014, asociatul CMG cesionează părțile sociale deținute la SC BA SRL către dl. RA Marius. S-a încercat contactarea telefonică a dlui RA Marius și a fost transmisă Somația nr. 3675/06.11.2014, pentru prezentarea la sediul organului de control în vederea efectuării controlului încrucișat, însă la această solicitare nu s-a dat curs.

Date fiind aceste informații, organele de control au concluzionat că în trim. I 2014, când SC K SRL a declarat operațiuni cu titlu de achizitii de la această societate în valoare de 2.564.100 lei/TVA 615.384 lei, SC BA SRL nu deținea bunuri care să facă obiectul unei livrări de o asemenea valoare, nu avea angajați proprii care să presteze servicii, livrările/prestările declarate de către alte societăți au o valoare mică (X lei) comparat cu livrările declarate de SC BA SRL.

Având în vedere cele precizate anterior, deoarece documentele prezentate de contribuabilul verificat, cu titlu de documente justificative pentru achizițiile de servicii înregistrate în baza facturilor având înscris ca și furnizor SC K SRL, nu probează participarea acestora la realizarea de venituri impozabile, respectiv nu probează realitatea și legalitatea operațiunilor economice înscrise în acestea, în urma inspecției nu a fost acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de B4 lei și TVA în sumă de X9 lei evidențiate de SC X SRL aferent acestor achiziții.

II.1.5. Referitor la cheltuielile în sumă de B5 lei și la TVA în sumă de X10 lei, aferente achizițiilor înregistrate în baza facturilor având la furnizor datele SC P&Com SRL- CUIX

a) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 612/12.02.2014 inspectorii fiscali precizează:

În luna martie 2014 SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar- contabile factura nr. 53/20.03.2014, în valoare totală de X lei (baza impozabilă: X lei și TVA X lei), în care este înscris ca și furnizor SC P&Com SRL și care are ca obiect „exec. lucrări cf. ctr. TFX 6/2/12.02.2014 și situație lucrări nr. 1/ 17.03.2014”.

Contractul TFX 612 înscris în această factură este datat 12.02.2014, are ca obiect execuția de către SC P&Com SRL a lucrărilor de „amenajare exterioară” în cadrul lucrării „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică Pj”, iar valoarea lucrărilor contractate este de X lei fără TVA.

Conform Anexei 01 la contract, SC X SRL a contractat lucrări de: placare cărămidă aparentă/700 mp; tencuit soclu beton/100 mp; realizare trepte intrare clădire/85 mp; montat

țevă canalizare/235 ml; montat cămine canalizare/3 buc; realizat cămin ape pluviale/1 buc; compactare/248 mp. Aceleași operațiuni, cantități și valori au fost înscrise și în Situația de lucrări nr. 1/17.03. 2014 atașată la factura nr. 53/20.03.2014 mai sus menționată.

Lucrările decontare în baza contractului TFX 612/12.02.2014 au fost înregistrate în contabilitatea de gestiune ca fiind aferente obiectivului de investiții "Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică Pj", pentru care SC X SRL a avut în derulare contractul nr. 462/ 14.01.2013 încheiat cu beneficiarul final SC Com SRL.

La control a fost prezentat Procesul verbal de recepție calitativă nr. 1/17.03.2014 încheiat între SC X SRL (beneficiar) și SC P&Com SRL (executant) pentru șantier ANCOM - punct de lucru: Pj, obiectul „Laborator acreditat pentru încercări de compatibilitate electromagnetică” pentru „instalații exterioare, finisaje exterioare”, în care se consemnează că „lucrările corespund, lucrările sunt conform proiect și respectă Legea 10/1995 privind calitatea în construcții”; „se admite recepția”; nu sunt mențiuni speciale.

Din analiza comparativă a documentelor prezentate, respectiv contract nr. TFX 612/12.02.2014 încheiat cu SC P&Com SRL, Anexa 1 la acest contract, Situația de lucrări nr. 1/17.03.2014, Procesul verbal 1/17.03. 2014 și a situațiilor de lucrări întocmite de SC X SRL, echipa de control a constatat următoarele:

- în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL pentru SC Com SRL în baza contractului 462/14.01.2013, aferent căruia susține societatea că SC P&Com SRL ar fi prestat serviciile asumate prin contractul TFX 612/12.02.2014, lucrările sunt prezentate detaliat, în timp ce în Situația de lucrări întocmită de SC P&Com SRL, lucrările sunt prezentate la modul general;
- SC X SRL înregistrează în luna martie 2014 costuri aferente lucrărilor facturate de SC P&Com SRL, în condițiile în care SC X SRL a executat /facturat lucrările către beneficiarul SC Com SRL anterior, în anul 2013;
- SC X SRL a înscris în situația de lucrări nr. 9/15.08.2014 (pentru care a emis către SC Com SRL factura 6153/18.08.2014) la poz. 33: „trepte beton simplu executat brut pentru a fi placate: 12 mx123,25”, dar a înregistrat în luna martie 2014 costurile aferente „realizare trepte intrare clădire: 85 mpx180”/poz. A.3 din Situația de lucrări nr. 1/17.03. 2014 întocmită de SC P&Com SRL;
- după denumirile operațiunilor, operațiunile consemnate în Situația de lucrări nr. 1/17. 03.2014 întocmită de SC P&Com SRL nu pot fi asociate și integrate în lucrările înscrise de SC X SRL în situațiile de lucrări decontate beneficiarului SC Com SRL;
- nu există corespondențe verificabile între natura serviciilor decontate cu titlu de achiziții de la SC P&Com SRL și serviciile facturate beneficiarului final, societatea comercială Com SRL.

În situația dată, potrivit datelor și informațiilor reținute din înscrisurile prezentate, echipa de inspecție fiscală constată că societatea verificată nu poate face dovada utilizării serviciilor decontate pe relația cu SC P&Com SRL în scopul realizării de venituri impozabile.

b) Referitor la Contractul de execuție lucrări nr. TFX 649/02.04.2014 inspectorii fiscali precizează:

În perioada aprilie- mai 2014, SC X SRL înregistrează achiziții în valoare totală de 260.200 lei (baza impozabilă: X lei și TVA X lei) în baza a două facturi în care este înscris ca și furnizor SC P& Com SRL și care au ca obiect „execuție lucrări conform contract TFX 649/02.04.2014 și situație lucrări nr. ”.

Contractul TFX 649/02.04.2014, înscris în aceste facturi, are ca obiect execuția de către SC P&Com SRL a lucrărilor de „Amenajare interioară”- în cadrul lucrării „Amenajare Galerie Comercială Auchan” iar valoarea lucrărilor contractate este de X lei, inclusiv TVA.

În Anexa 1 la contract sunt prevăzute a se executa următoarele lucrări: desfăcut gresie/1.940 mp; șapă refacere strat suport/1.940 mp; montat gresie galerie comercială /1.940 mp; montat faianță grupuri sanitare/260 mp; zugrăveli lavabile/1.650 mp; reparații glet și colțare/ 855 mp; desfacere placare gips carton/120 mp; montat plintă de aluminiu/123 ml; desfacere tavan gips carton/680 mp; desfacere tavan grilat metalic/1.288 mp; montat tavan lamelar/335 mp; montat tavan rigips/203 mp; transport materiale/1 set; transport moloz/1 set.

Potrivit situației privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate pentru clienți prezentată de societate, aceste lucrări consemnate în facturile de achiziție având înscris ca și furnizor pe SC P & Com SRL, au fost alocate ca și costuri Contractului de antrepriză nr. TFX 630/11.03.2014 încheiat de societatea verificată cu beneficiarul SC Iml SRL B, care are ca obiect executarea și predarea la cheie de către SC X SRL a lucrărilor de "reparații și înlocuire finisaje la pereți, tavane și pardoseli, lucrări de instalații electrice; alte lucrări conexe, în cadrul Galeriei Comerciale Auchan".

Organele de control au constatat că aferent contractului nr. TFX 630/11.03.2014 încheiat cu beneficiarul SC Iml SRL, SC X SRL a înregistrat în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și suma de 526.623 lei, în baza facturilor emise de SC DC SRL B. Cu acest furnizor societatea verificată a încheiat contractul nr. 17/11.03.2014, care are ca obiect: „amenajarea obiectivului Auchan”, valoarea contractată a lucrărilor fiind de X euro, exclusiv TVA.

Conform Situațiilor de plată anexate facturilor emise de SC DC SRL, această societate a facturat contravaloare materiale și manoperă.

Având în vedere aspectele prezentate anterior, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale privind aceste operațiuni, echipa de control a solicitat să se prezinte situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL aferent contractului nr. 630/11.03.2014 încheiat cu SC Iml SRL și să se precizeze pozițiile din aceste situații la care se regăsesc lucrările facturate de SC P& Com SRL. Referitor la această solicitare, reprezentantul societății verificate a precizat în scris că nu au fost întocmite situații de lucrări deoarece contractul era cu sumă fixă și decontarea s-a realizat în baza procesului verbal de terminare a lucrărilor, considerându-se toată anexa contractului și a actelor adiționale ca fiind executate. Contribuabilul mai precizează că lucrările facturate de SC P& Com SRL au inclus doar manopera.

Din analiza comparativă a documentelor prezentate la control, respectiv contract nr. TFX 649/02.04.2014 încheiat cu SC P&Com SRL, Anexa 1, Situații de lucrări nr. 1/18.04.2014 și nr. 2/06.05.2015, contract nr. 17/11.03.2014 încheiat cu SC DC SRL cu situațiile de lucrări aferente, contract TFX 630/11.03.2014 încheiat cu beneficiarul SC Iml SRL B, organele de control au constatat următoarele:

- Lucrările înscrise în Anexa la contractul TFX 630/11.03.2014 încheiat de SC X SRL cu beneficiarul SC Iml SRL, ca și lucrările înscrise în Anexa la contractul nr. 17/11.03.2014 încheiat cu furnizorul SC DC SRL, precum și în Situațiile de lucrări întocmite de acesta, au aceleași denumiri și caracteristici, fiind prezentate detaliat, oferind corespondențe verificabile, în timp ce în Situațiile de lucrări întocmite de SC P&Com SRL lucrările sunt prezentate la modul general, fără să existe posibilitatea de comparare a datelor;
- nu rezultă nicio corespondență între cantitățile decontate pentru lucrările reținute din situațiile de lucrări aferente contractului prezentat pentru SC P&Com SRL și lucrările decontate beneficiarului final, SC Iml SRL;
- lucrările decontate pe relația cu SC P&Com SRL fie nu se regăsesc în rândul categoriilor de lucrări decontate beneficiarului final, fie se dublează (ca și natură a lucrărilor consemnate în situațiile de lucrări), respectiv sunt decontate în cantități mult mai mari față de lucrările decontate pe relația cu SC DC SRL, verificabile în raport cu lucrările decontate beneficiarului final.

Din consultarea bazei de date gestionată electronic de A.N.A.F. referitor la SC P&Com SRL, organele de control au reținut următoarele:

- societatea este înregistrată la ORC X sub nr. X/2012;
- sediul social este în sat X, com. X, str. Bodului, nr. 740/C, biroul 6, jud. X;
- este în faliment din 16.12.2015;
- a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioadele 10.03.2011-20.05.2012, 17.08.2012-31.12.2014, 01.01.2015-01.02.2015 și a aplicat sistemul „TVA la încasare” în perioada 01.01.2013- 01.02.2015;
- a fost declarată inactivă în perioada 20.05.2012- 17.08.2012 și din data de 21.01.2017 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- are ca activitate principală declarată „Creșterea păsărilor”-cod CAEN 147, care este și

activitatea din ultimul bilanț depus, aferent anului 2014;

- ultimul decont de TVA a fost înregistrat la organul fiscal sub nr. FBVCODA-951-2015/23.02.2015 iar ultima Declarație informativă 394 a fost înregistrată sub nr. FBVCODA-11384-2014/22.09.2014;
- nu a fost înregistrată niciodată ca plătitor de impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii, nu figurează cu salariați în Revisal;
- conform bilanțului contabil depus de SC P&Com SRL pentru anul 2014: valoarea activelor imobilizate la 01.01.2014 este de X lei (din care terenuri: X lei), pentru anul 2014 a raportat venituri din exploatare în sumă totală de X lei și cheltuieli de exploatare în sumă totală de X lei, din care cheltuieli privind prestațiile externe: X lei; la 31.12.2014 s-a raportat pierdere în sumă de X lei;
- pentru anul 2014, SC P&Com SRL a depus deconturile TVA trimestrial, singurul decont în care sunt raportate operațiuni fiind decontul aferent lunii iunie 2014, înregistrat la organul fiscal sub nr. F-BVCODA-11382-2014/22.09.2014, în care s-au declarat livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 24% în sumă de X lei/TVA X lei, regularizări taxă colectată în sumă de X lei/TVA X lei, achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24% în sumă de X lei/TVA X lei și regularizări taxă dedusă în sumă de X lei/TVA X lei. Soldul TVA de plată la sfârșitul perioadei de raportare este X lei, TVA colectată neexigibilă ca urmare a aplicării sistemului TVA la încasare este X lei (X lei baza impozabilă) iar TVA deductibilă neexigibilă este în sumă de X lei (X lei baza impozabilă). Valorile reprezentând TVA de plată, respectiv TVA neexigibilă se regăsesc și în ultimul decont de TVA depus de SC P&Com SRL, aferent lunii ianuarie 2015, înregistrat la organul fiscal sub nr. FBVCODA-951-2015/23.02.2015.

Din confruntarea declarațiilor tip 394 privind livrările/achizițiile de pe teritoriul național, s-a constatat faptul că în anul 2014, SC P&Com SRL a declarat achiziții în sumă de X lei/TVA X lei, din care suma de X lei, cu TVA X lei, este raportată de la SC K SRL (CUI X) iar suma de X lei, cu TVA X lei, este raportată ca și achiziție de la SC UE SRL (CUI X).

Referitor la SC K SRL, echipa de control precizează că, potrivit vectorului fiscal, nu a fost înregistrată niciodată ca plătitoare de impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii. Valorile declarate de cele doua societati se prezinta astfel:

Referitor la SC UE SRL (CUI X), în raportul de inspecție se precizează că potrivit vectorului fiscal, nu a fost înregistrată niciodată ca plătitoare de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii și are ca activitate principală declarată/ activitatea din ultimul bilanț „Cresterea păsărilor”- cod CAEN 147. Conform bilanțului contabil aferent anului 2014, SC UE SRL a raportat venituri din exploatare în sumă totală de X lei și cheltuieli de exploatare în sumă totală de X lei, din care cheltuieli privind prestațiile externe în sumă de X lei.

Potrivit datelor din declarațiile tip 394 privind achizițiile și livrările de bunuri pe teritoriul național, în anul 2014 SC UE SRL a declarat achiziții în sumă de X lei/TVA X lei, din care suma de X lei, cu TVA X lei (91,385% din total achiziții), este raportată ca și achiziție de la SC K SRL (CUI X) iar suma de X lei, cu TVA X lei, este raportată ca și achiziție de la SC P&Com SRL.

În raportul de inspecție, organele de control fac referire la Procesul verbal nr. 1819/24.07.2014 încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 S în care este menționat că reprezentantul legal al SC P&Com SRL nu a putut oferi date certe privind locațiile în care ar fi fost executate lucrări de construcții pentru clientul SC X SRL.

Drept urmare, deoarece documentele prezentate de contribuabilul verificat cu titlu de documente justificative pentru achizițiile de servicii înscrise în facturile având la furnizor datele de identificare ale SC P&Com SRL, nu probează participarea acestora la realizarea de venituri impozabile, respectiv nu probează realitatea și legalitatea operațiunilor economice înscrise în acestea, în urma inspecției nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de B5 lei și pentru TVA aferentă în sumă de X10 lei.

II.1.6. Referitor la cheltuielile în sumă de B6 lei și la TVA în sumă de X11 lei, aferente achizițiilor înregistrate în baza facturii nr. TERBV 1349/30.12.2011 având la furnizor datele SC Tpro SRL, inspectorii fiscali precizează:

În luna aprilie 2012, SC X SRL a înregistrat în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de X lei (sumă care a fost inițial înregistrată în contul 332 ”Servicii în curs de execuție”, în luna decembrie 2011), pentru care s-a prezentat Situația de lucrări nr. 03/20.12.2011 în valoare de B6 lei fără TVA și factura nr. TERBV 1349/30.12.2011, în valoare totală de X lei, întocmită de SC Tpro SRL X. În documentele prezentate este înscris „plată intermediară instalații sprinklere la Parcul Logistic H Business Park RM”.

Organele de control au reținut în raportul de inspecție că SC X SRL a finalizat lucrările la obiectivul de investiții H Bussines Park RM în luna mai 2011 (ultima situație de lucrări având data de 04.05.2011, iar factura s-a emis în 20.10.2011).

La solicitarea de explicații suplimentare formulată în scris de către organele de control, reprezentantul societății verificate a precizat că „Ultima factură a fost emisă de către SC X SRL către SC AT SRL în data de 20.10.2011, dar acceptarea situației de lucrări și implicit a facturii subantreprenorului SC Tpro SRL au avut loc numai după o verificare temeinică a lucrărilor executate de acesta. În urma probelor de presiune au rezultat o mulțime de defecte, pe care subantreprenorul a trebuit să le remedieze, numai după aceste remedieri a primit acceptul de facturare.”

Inspectorii fiscali sesizează că cele două contracte, respectiv nr. 371/31.05.2010/AT și nr. TFX 2445/31.05.2010/SC Tpro SRL au conținutul identic în acestea la pct. 5 ”Modalități de plată” și 6 ”Garanții” fiind prevăzut că: ”Contractorul va deconta din situațiile de plată numai lucrările efectiv realizate și numai materialele achiziționate pentru obiectivul respectiv”, precum și faptul că, potrivit Fișei contului 4111.0004 ”AT Mistla”, la data 21.10.2011 beneficiarul a achitat contravaloarea facturilor emise de SC X SRL, recunoscând astfel lucrările facturate.

În adresa înregistrată la societate sub nr. 1681/30.01.2017, reprezentantul contribuabilului a precizat că lucrările executate de SC Tpro SRL nu sunt ulterioare celor contractate de la SC AT SRL pentru obiectivul de investiții H Bussines Park RM, ele au fost executate anterior datei de 21.10.2011, dar cu ocazia efectuării probelor au fost constatate defecțiuni, care însă nu au fost aduse la cunoștința Beneficiarului, fapt pentru care acesta a acceptat plata lucrărilor.

La solicitarea organelor de control, societatea a prezentat Procesele verbale de recepție dintre SC X SRL și SC Tpro SRL pentru șantier AT Mistla SA T, respectiv:

- PVR 1/20.12.2010 ”instalații stingere incendiu și HVAC Unit 1 și Unit 4 Olympian T” în care este consemnat faptul că „lucrările efectuate corespund d.p.d.v. cantitativ și calitativ; se acceptă situația de lucrări 01/20.12.2010, se poate trece la facturarea lucrărilor executate”

- PVR 2/05.02.2011 „instalații sprinklere Unit 2, Unit 1, Unit 4 și camera de pompe” în care este consemnat faptul că „lucrările efectuate corespund d.p.d.v. cantitativ și calitativ; se acceptă situația de lucrări 02/05.02.2011 și se poate factura”

- PVR 3/17.10.2011-”instalații HVAC și gaz Unit 1,2, 4” în care este consemnat: ”instalație HVAC nefuncțională, robineti sferă lipsă; proba de presiune de casa nu ține pierderi de 1 bar/24 ore; lucrări de vopsitorie deficitare” și că „lucrările nu corespund d.p.d.v. cantitativ și calitativ; se vor remedia sudurile și se vor reface probele de presiune. Se vor completa robinetii lipsă. Se vor reface lucrările de vopsitorie. Se vor alinia țevile montate greșit. Nu se admite sit. de lucr. nr. 3; se va face după remedierea tuturor defecțiunilor. Termenul maxim de remediere este 31.12.2011”

- PVR 4/20.12.2011-”instalații HVAC și gaz Unit 1,2, 4”, conform căruia ”s-au efectuat remedierile la instalații conform PV 03/17.10.2011; s-au executat din nou probe de presiune pe instalații. Nu s-au înregistrat pierderi/24h; se admite sit. de lucr. nr. 3/20.12.2011 și se poate trece la facturarea lucrărilor”.

Organele de control sesizează că nu s-au prezentat înscrisuri din care să reiasă necesitatea remedierii unor defecțiuni semnalată de beneficiarul SC AT SRL.

Mai mult, din analiza situațiilor de lucrări inspectorii fiscali au constatat următoarele:

- din totalul Situației de lucrări nr. 03/20.12.2011 întocmită de SC Tpro SRL, în suma

de B6 lei, valoarea cea mai mare, respectiv X lei, înscrisă la poz. 1, o reprezintă 4 bucăți "chiller-apă răcită 7/12 grd C (R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric (echip.THEY 127+manoperă)"

- SC X SRL a înscris la echipamente „chiller- apă răcită” pentru beneficiarul SC AT SRL, în situațiile de lucrări:

- nr. 4/30.09.2010 în tabelul 2 "HVAC Equipment"-poz.1: 2 buc. "chiller-apă răcită 7/12 grd C(R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric";
- nr. 5/30.10.2010 în tabelul 7 "HVAC Equipment"- poz.1: 1 buc "chiller-apă răcită 7/12 grd C(R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric", poz. 2: 4 buc. "chiller-apă răcită 7/12 grd C(R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric"

- din situația prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, reiese faptul că, aferent contractului nr. 371/31.05.2010 încheiat cu beneficiarul AT SRL, în luna februarie 2011 (când SC X SRL a emis factura nr. 088/15.02.2011 în care este înscris "execuție lucrări conf. contract 371/ 31.05.2010 și sit. lucr. nr. 4/30.09.2010; 5/31.10.2010 și 6/21.12.2010; garanție 5% conf. ctr. 371/31.05.2010" s-a înregistrat în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime”, suma de X lei, reprezentând contravaloarea a 5 chillere, înscrise în factura nr. 43466/ 29.10.2010 emisă de SC RI SRL;

- având în vedere faptul ca în situația de lucrări nr. 4/30.09.2010 întocmită de SC X SRL sunt înscrise 2 chillere, rezultă că acestea au fost achiziționate anterior datei de 30.09.2010, deci anterior perioadei verificate; numărul de 5 chillere achiziționate de la SC Romstal Impex SRL (fact. nr. 43466/29.10.2010) coincide cu numărul acestor echipamente înscris în situația de lucrări nr. 5/30.10.2010 întocmită de SC X SRL;

- nu s-a identificat nici o factură/situație de lucrări ulterioară acestei date în care să se regăsească cele 4 chillere înscrise la poz.1 din Situația de lucrări nr. 03/20.12.2011 întocmită de SC Tpro SRL.

Din analiza comparativă a celor două contracte încheiate de SC X SRL, respectiv cu subantreprenorul SC Tpro SRL și cu beneficiarul SC AT SRL, a modului în care au fost emise facturile de către aceștia, raportat la condițiile concrete de realizare a lucrărilor potrivit documentelor prezentate, se constată următoarele:

- la pct. 6 "Garanții" din contracte, sunt stabilite asumările executanților, care la data recepției lucrării garantează calitatea stipulată în documentațiile de execuție și de prevederile contractuale, că din punct de vedere tehnic acestea sunt conforme și fără vicii care ar putea diminua valoarea obiectivului sau posibilitatea de funcționare (exploatare) a acestuia;
- perioada de garanție a lucrărilor și a materialelor care fac obiectul celor două contracte este de cel puțin 24 de luni de la recepția la terminarea lucrărilor;
- SC Tpro SRL, nu a evidențiat în facturile emise către SC X SRL contravaloarea vreunei garanții;
- În baza acestor prevederi, SC X SRL, a reținut din valoarea lucrărilor facturate, de fiecare dată, contravaloarea garanției;
- valoarea reprezentând „plată intermediară instalații sprinklere la Parcul Logistic H Business Parks RM conform contract nr. TFX 2445/ 31.05.2010" este facturată integral fără regularizarea în roșu a garanției și fără ca SC X SRL să rețină sume de bani cu titlu de garanții;
- la pct. 12 din contracte, părțile au stabilit modalitatea concretă privind evaluarea lucrărilor executate astfel că, odată cu prezentarea situațiilor de lucrări și recepția acestora fără constatarea unor nereguli din partea beneficiarului, nu se mai poate vorbi despre deficiențe asupra lucrărilor secretizate beneficiarului final, pentru care ulterior SC Tpro SRL facturează lucrări suplimentare.

Constatând că explicațiile formulate de reprezentanții societății nu sunt susținute de documentele prezentate, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru

cheltuielile în sumă de B6 lei și pentru TVA aferentă în sumă de Y6 lei, considerând că acestea nu sunt aferente obținerii de venituri impozabile/taxabile.

Tototdată, organele de control au respins la deducere TVA aferentă în sumă de X11 lei.

II.1.7. Referitor la cheltuielile în sumă de B7 lei și la TVA în sumă de X14 lei, aferente materialelor/serviciilor pentru care s-au înregistrat consumuri în perioada martie 2015- decembrie 2015

Din analiza documentelor prezentate la control, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 04.07.2014 SC X SRL (în calitate de executant) a încheiat cu SC IES SRL (în calitate de beneficiar), contractul de execuție lucrări TFX nr. 750/04.07.2014, prin care Prestatorul se obligă să execute lucrările de instalații descrise în Anexa 1, conform autorizație de construire nr. 56 din 02.07.2014 emisă de Primăria X, jud. X pentru "Construire Centru Fabricare Subansamble Electronice".

Valoarea contractată a lucrărilor este de 312.996 lei, fără TVA.

Conform situației privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, prezentată de societate, aferent contractului nr. 750/04.07.2014 încheiat cu SC IES SRL, SC X SRL a înregistrat venituri în sumă de X lei și cheltuieli în sumă de X lei, rezultând o pierdere pe acest contract în sumă de X lei. Organele de control constată că aferent acestui contract, societatea a înregistrat cheltuieli cu materialele/serviciile în sumă totală de B7 lei după data la care a avut loc recepția finală a lucrărilor.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale privind aceste operațiuni, organele de control au solicitat societății prezentarea situațiilor de lucrări/înscrisurilor, din care rezultă utilizarea materialelor (pentru care s-au înregistrat cheltuieli deductibile/TVA deductibilă) pentru realizarea de venituri/operațiuni taxabile aferente contractului nr. 750/04.07.2014, având în vedere faptul că, pentru un consum total de materiale de X lei, s-au prezentat înscrisuri din care reiese facturarea către SC IES SRL doar a valorii de X lei.

Conform răspunsului înregistrat la societate sub nr.1697/10.02.2017 „diferența dintre materialele consumate și cele prinse în situațiile de lucrări se datorează ofertării deficitare”. Reprezentantul societății mai precizează că recepția finală a lucrării a avut loc la data de 4.02.2015 și de aceea apar facturi de achiziții aferente acestui contract ulterioare datei la care a fost facturată situația de lucrări nr.1, respectiv 28.10.2014.

Organele de control sesizează că în procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.02.2015, privind lucrarea "Construire Centru fabricare subansamble electronice" executată în cadrul contractului nr. TFX 750/04.07.2014, nu este înscrisă nicio obiecție referitoare la lucrările executate și nici mențiuni privind necesitatea executării unor lucrări ulterior acestei date, fapt care nu justifică înregistrarea consumului de materiale ulterior recepției lucrărilor contractate cu beneficiarul final.

Organele de control constată că societatea invocă în susținere doar argumente ce țin de o ofertare deficitară, care nu justifică înregistrarea de consumuri de bunuri/servicii ulterior recepției lucrărilor contractate cu beneficiarul final și utilizarea acestora în scopul desfășurării activității generatoare de venituri impozabile a SC X SRL.

Ca urmare, deoarece aceste consumuri nu au fost facturate către client, organele de control au încadrat suma de B7 lei, înregistrată ca și cheltuială aferentă contractului TFX 750/04.07.2014, încheiat cu SC IES SRL, la cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă în sumă de X14 lei.

II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017 și prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/21.06.2017, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, a calculat în sarcina SC X SRL *obligații fiscale accesorii în sumă totală de X lei, din care suma de Ac lei* (D lei dobânzi+ I lei penalități de întârziere+ N lei penalități de nedeclarare impozit pe profit) reprezintă accesorii aferente obligațiilor principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/07.06.2017.

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

III.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-X/07.06.2017

III.1.1. În ceea ce privește suma de S lei, din care:

- Y8 lei impozit pe profit
- X15 lei taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X, prin adresa nr. 2603/15.06.2017, sesizare care vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/ 07.06.2017, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cauza fiind înregistrată la organele de cercetare penală sub nr. X/P/2017.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 29.09.2016- 25.05.2017, la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.10.2010- 30.06.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2010- 30.06.2016. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 16.02.2017- 03.04.2017, la cererea societății.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de Y8 lei și TVA în sumă de X15 lei, sume contestate de către S.C. X S.R.L., acestea au la bază suspiciunea organelor de inspecție fiscală că facturile având la furnizor datele SC DI SRL- CUIX, SC MART SRL- CUIX, SC PMed SRL-CUI X, SC K SRL- CUI X, SC P& Com SRL- CUI X, în baza cărora contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de X15 lei, nu reflectă operațiuni reale și legale.

Astfel, din analiza informațiilor stocate în baza de date ANAF, a documentelor prezentate de contribuabil și a informațiilor transmise de inspectorii antifraudă urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție au considerat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că aceste tranzacții nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, faptă care conform art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiune de evaziune fiscală.

Se reține că la fundamentarea concluziei că nu se poate proba realitatea și legalitatea operațiunilor evidențiate în facturile care au înscris ca furnizor cele 5 societăți în speță, de la care în perioada verificată societatea X SRL a înregistrat achiziții de servicii de manoperă în valoare totală de X lei (fără TVA), au stat constatări pertinente ale organelor de control care sesizează printre altele că :

1) Conform datelor din aplicația REVISAL și din verificările efectuate la furnizorii în speță/la furnizorii declarați de aceștia, nu este susținută capacitatea acestora de a desfășura activitățile înscrise în facturi în condițiile în care de la acestea au fost realizate preponderent achiziții de manoperă. Spre exemplu:

- pentru stabilirea stării de fapt fiscale, echipa de control a solicitat efectuarea unui control încrucișat la **SC DI SRL**, iar din procesul verbal nr. 99/30.03.2017, întocmit urmare a verificărilor, rezultă că în perioada 2010-2013 această societate nu figurează cu angajați,

respectiv nu a deținut active care să fie utilizate pentru prestările de servicii facturate SC X SRL. Totodată, s-a constatat că societățile declarate de SC DI SRL ca și furnizori nu au declarat livrări/prestări către aceasta și nu au avut salariați care să fi asigurat forța de muncă necesară prestării de servicii de manoperă în construcții.

- până la data de 28.09.2012 **SC Mart SRL** a avut 3 salariați, cu funcția de administrator, șofer de autoturisme și camionete și director de departament organizare evenimente. Totodată, în urma analizării datelor din baza de date ANAF, rezultate din raportările reciproce privind achizițiile și livrările de bunuri pe teritoriul național, reiese că în trim. II 2012 SC Mart SRL declară achiziții de la:

MGS SRL (CUI X), care potrivit Revisal, în trim. II 2012 nu avea personal salariat care să efectueze lucrări de construcții (salariații acestei societăți au funcții de: reprezentant comercial, asistent relații publice și comunicare, agent vânzări, manager general, director, casier, funcționar economic, contabil șef).

EC SRL (CUI X), nu avea angajați în anul 2012. În urma analizei bazelor de date ANAF, organele de control au constatat că SC EC SRL nu a avut personal salariat care să poată efectua lucrări de construcții iar societățile de la care a declarat achiziții de bunuri și/sau servicii nu figurează cu angajați și nu au declarat livrări/prestări pe relația cu SC EC SRL.

Ad SRL (CUI X), potrivit bazei de date Revisal, în trim. II 2012 nu avea personal salariat care să efectueze lucrări de construcții (are 2 angajați cu funcțiile de director vânzări- din data de 25.05.2012 și director general societate comercială din data de 22.06.2012). Conform datelor din declarațiile tip 394, în totalul achizițiilor declarate în trim. II 2012 de SC Ad SRL (X lei), ponderea cea mai mare (96,21%) o reprezintă achizițiile de la **SC MGS SRL** care, după cum s-a prezentat mai sus, nu avea personal salariat care să efectueze lucrări de construcții.

- Conform datelor din programul Revisal, **SC PMed SRL** nu a avut salariați cu contract de muncă;
- **SC K SRL** nu a fost niciodată înregistrată ca plătitor de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, iar potrivit bazei de date REVISAL societatea nu a avut angajați cu contract de muncă;
- Din confruntarea declarațiilor tip 394 privind livrările/achizițiile de pe teritoriul național, s-a constatat faptul că în anul 2014, **SC P&Com SRL** a declarat achiziții în sumă de X lei/TVA X lei, din care suma de X lei, cu TVA X lei, este raportată de la **SC K SRL** (CUI X) iar suma de X lei, cu TVA X lei, este raportată ca și achiziție de la SC UE SRL (CUI X).

SC UE SRL (CUI X), potrivit vectorului fiscal, nu a fost înregistrată niciodată ca plătitoare de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii și are ca activitate principală declarată/ activitatea din ultimul bilanț „Cresterea păsărilor”- cod CAEN 147. Potrivit datelor din declarațiile tip 394 privind achizițiile și livrările de bunuri pe teritoriul național, în anul 2014 SC UE SRL a declarat achiziții în sumă de X lei/TVA X lei, din care suma de X lei, cu TVA X lei (91,385% din total achiziții), este raportată ca și achiziție de la **SC K SRL** (CUI X) iar suma de X lei, cu TVA X lei, este raportată ca și achiziție de la SC P&Com SRL.

2) Societatea încheie contracte pentru subcontractarea aceluiași lucrări cu mai mulți antreprenori. Spre exemplu:

- Din analiza situației prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, organele de control au constatat că, aferent contractului nr. 371/31.05.2010 încheiat cu beneficiarul SC AT X, care are ca obiect executarea de către SC X SRL a lucrărilor de construcții și montaj la obiectivul de investiții H Bussines Park RM, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" s-a înregistrat valoarea de X lei aferentă facturilor având înscrise ca furnizori SC DI SRL Z (X lei) și SC Tpro SRL X (X lei).

Contractul de executie nr. TFX 2445/31.05.2010 încheiat cu subcontractorul **SC Tpro**

SRL X, potrivit căruia acesta “se obligă să execute lucrările de construcții și montaj la obiectivul de investiții H Bussines Park RM” și anexele acestuia au un conținut identic cu al contractului nr. 371/31.05.2010 încheiat cu SC AT, precum și al anexelor acestora.

Conform Contractului de execuție lucrări nr. TFX 2070/31.05.2010, încheiat cu prestatorul **SC DI SRL Z**, acesta “se obligă să execute lucrările de instalații montaj la Olympian Park T conform Anexa 1”. Totuși facturile aferente acestui contract au fost decontate ca și cheltuieli la contractul nr. 371/31.05.2010 încheiat cu beneficiarul SC AT.

- Inspectorii fiscali constată că lucrările facturate de **SC DI SRL** în baza contractului nr. 2355/01.06.2011 se suprapun lucrărilor facturate de subantreprenorul **SC SS SRL** Cluj Napoca, fără a avea o justificare în ceea ce privește necesitatea acestora și fără a se demonstra modul în care acestea au fost integrate în lucrările facturate către beneficiarul final.
- Organele de control sesizează faptul că contractul TFX 2567/01.04.2013 încheiat cu **SC Mart SRL** (valoare lucrări contractate: X lei) are același obiect ca și contractul TFX 2584/01.06.2013 încheiat cu **SC PMed SRL** (valoare lucrări contractate: X lei) iar la pct.1-4, respectiv 6-9 din Anexa 1 la fiecare din cele două contracte sunt înscrise aceleași operațiuni/cantitate/preț;
- Conform situației prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate pentru SC Com SRL/ctr. 462/ 14.01.2013, precum și a facturilor de achiziție, se constată faptul că ulterior încheierii contractului TFX nr. 2587/01.07.2013 cu **SC PMed SRL**, care are ca obiect executia de către prestator a lucrărilor de “fasonare și montare oțel beton la clădirea ”Laborator Pj” situată în loc. Pj, jud. B”, SC X SRL a achiziționat oțel beton fasonat, de la **SC Aq SRL**, punct de lucru X;
- Potrivit situației privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate pentru clienți prezentată de societate, lucrările consemnate în facturile de achiziție având înscris ca și furnizor pe **SC P&Com SRL**, emise în baza Contractului de execuție lucrări nr. TFX 649/02.04.2014, au fost alocate ca și costuri Contractului de antrepriză nr. TFX 630/11.03.2014 încheiat de societatea verificată cu beneficiarul SC Iml SRL B, care are ca obiect executarea și predarea la cheie de către SC X SRL a lucrărilor de ”reparații și înlocuire finisaje la pereți, tavane și pardoseli, lucrări de instalații electrice; alte lucrări conexe, în cadrul Galeriei Comerciale Auchan”.
Organele de control au constatat că aferent contractului nr. TFX 630/11.03.2014 încheiat cu beneficiarul SC Iml SRL, SC X SRL a înregistrat în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și suma de X lei, în baza facturilor emise de **SC DC SRL B**. Cu acest furnizor societatea verificată a încheiat contractul nr. 17/11.03.2014, care are ca obiect: „amenajarea obiectivului Auchan”, valoarea contractată a lucrărilor fiind de X euro, exclusiv TVA;
- În Anexa 01, respectiv în Situația de lucrări nr. 1/25.11.2013 la contractul nr. TFX 2605/01.11.2013 încheiat de SC X SRL cu **SC K SRL**, sunt înscrise aceleași operațiuni și aceleași cantități ca și în Anexa 5 (“Instalații electrice”) la contractul nr. 1071/28.10.2013 încheiat de SC X SRL cu beneficiarul SC Iml SRL. Totodată, operațiunile înscrise în Anexele menționate mai sus se regăsesc și în Situația de plată 1/Anexa “Instalații electrice”, respectiv Situația de plată 2/Anexa “Electrice” atașate la facturile emise de **SC DC SRL** în baza Contractului de execuție lucrări nr. 55/25.10.2013. Astfel, pentru lucrările de „instalații electrice” în valoare de X euro contractate de la beneficiarul SC Iml SRL, SC X SRL a prezentat două contracte cu 2 prestatori, respectiv: contractul nr. 55/25.10.2013 cu SC DC SRL- valoare lucrări Instalații electrice contractate: X euro și contractul nr. TFX 2605/01.11.2013 cu SC K SRL- valoare lucrări contractate: X ron.

3) Societatea încheie contracte pentru subcontractarea lucrărilor și înregistrează achiziții de servicii anterior încheierii contractelor cu clienții săi/ achiziționează servicii ulterior datei la care au fost întocmite situațiile de lucrări în care aceasta susține că au fost incluse și facturate beneficiarului final. Spre exemplu:

- Din analiza documentelor prezentate la control, inspectorii fiscali au constatat că deși contractul nr. TFX 328/21.06.2011 cu beneficiarul SC T SA Tulcea a fost încheiat în data de **21.06.2011**, contractul nr. 2355/01.06.2011 cu SC DI SRL este datat anterior, respectiv în data de **01.06.2011**. Tot anterior încheierii contractului cu beneficiarul SC T SA Tulcea, SC DI SRL a facturat către SC X SRL „execuție lucrări conform contract 2355/01.06.2011” în valoare de X lei, în condițiile în care, potrivit contractului încheiat cu SC T SA “termenul de execuție al lucrării este de 30 zile de la plata avansului, la care se adaugă eventualele zile în care nu s-a putut lucra din cauza condițiilor climaterice”, iar avansul a fost plătit de SC T SA în data de 01.07.2011;
- În explicațiile scrise formulate, SC X SRL a precizat că lucrările înscrise de SC Mart SRL în Situațiile de lucrări nr. 1/31.10.2012, nr. 2/15.12. 2012 și nr. 3/30.01.2013 aferente contractului TFX 2533/01.09.2012, se regăsesc în situațiile de lucrări întocmite de SC X SRL în lunile **aprilie- iunie 2012** și facturate către SC PhIs SRL X. Organele de control constată că toate situațiile de lucrări întocmite /facturate de SC X SRL către beneficiarul SC PhIs SRL, la care acesta face trimitere, sunt anterioare atât contractului TFX 2533/01.09.2012 încheiat cu SC Mart SRL, cât și situațiilor de lucrări/facturilor întocmite de SC Mart SRL;
- contractul TFX 2602/01.10.2013 care are ca obiect execuția de către SC K SRL a lucrărilor de „reamenajare Galeriei Auchan X, Complex Eliana Mall”, a fost încheiat în data de **01.10.2013**, anterior datei de **21.10.2013** la care a fost semnat contractul nr. 511A cu beneficiarul SC ImI SRL București, care are ca obiect executarea și predarea la cheie de către SC X SRL a lucrărilor de: “înlocuire pardoseală, vopsitorii pereți, igienizare plafon, lucrări de instalații electrice asupra unei suprafețe totale de 718,70 mp în cadrul Galeriei Comerciale Auchan X [...]”;

4) Dintre cei 5 furnizori, SC DI SRL, SC K SRL, SC PMed SRL și SC Mart SRL au cazier fiscal și au fost declarate inactive, SC P&Com SRL este în faliment și a fost declarată inactivă.

Din cele analizate și prezentate mai sus, se reține ca justificată concluzia echipei de control care consideră că, achizițiile înregistrate de X SRL de la SC DI SRL, SC MART SRL, SC PMed SRL, SC K SRL, SC P&Com SRL nu au la bază operațiuni reale, scopul acestora a fost acela de a diminua în mod nelegal obligațiile fiscale datorate către bugetul de stat.

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 contestată reflectă realitatea operațiunilor.

Se reține că organele de control au procedat la stabilirea efectului fiscal al acestor constatări, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității 82/1991 incidente în speță, considerând nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în baza facturilor având la furnizor datele celor 5 societăți, fiind astfel determinat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de Y8 lei.**

Totodată, fiind vorba despre documente care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi probată, societatea nu se regăsește în situația unor achiziții destinate operațiunilor taxabile, care să dea drept de deducere a TVA înscrisă în acestea, astfel că s-a stabilit **TVA fără drept de deducere în sumă totală de X15 lei.**

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 2603/15.06.2017 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate

prin Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017 întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. X S.R.L.

Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X este în sumă de X lei și se compune din: impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

Prin adresa nr. 252/P/2017 din 07.07.2017, înregistrată la A.J.F.P. X cu nr. 2603/20.07.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează că Sesizarea privind S.C. X S.R.L. a fost înregistrată pe rolul unității de parchet cu numărul unic 253/P/2017 la data de 03.07.2017, în cauză urmând a fi efectuate cercetări de către Inspectoratul de Poliție al județului X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 277 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 procedura administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

[...]

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

4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Conform acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În speță, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/21.06.2017 contestate de S.C. X S.R.L. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017, în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X lei și pentru TVA în sumă de X15, în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale SC DI SRL, SC MART SRL, SC PMed SRL, SC K SRL, SC P& Com SRL și care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2011- 2014.

Astfel, din documentele prezentate de contribuabil și din explicațiile date, din constatățile controalelor efectuate la societățile din lanțul de aprovizionare, nu au putut determina, obiectiv, dacă achizițiile efectuate sunt reale.

Organele de inspecție fiscală menționează, în referatul în cauză, că datele și informațiile reținute referitor la cei 5 „furnizori” nu susțin capacitatea acestora de a desfășura activitățile înscrise în facturi, iar prin documentele prezentate în timpul controlului, cât și prin cele depuse cu ocazia contestației, petenta nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor și nici necesitatea angajării acestor cheltuieli.

Se reține că jurisprudența europeană prevede că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CJUE-Cauza 255/02 Halifax

& alții).

Referitor la impozitul pe profit în sumă de Y8 lei și la TVA în sumă de X15 lei, stabilite suplimentar de plată și contestate de societate, se reține că deficiențele care le-au generat fac obiectul Sesizării nr. 2603/15.06.2017, adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul X (în cauză fiind deschis dosarul penal nr. X/P/2017), prin care s-a transmis organelor de cercetare penală un prejudiciu total de X lei existând suspiciunea că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art. 9 alin. (1) “Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță sunt suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA, drept de deducere care trebuie să aibă la bază documente ce evidențiază tranzacții reale și legale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L.

Astfel, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, având în vedere că potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (1) 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. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”

Se reține că 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, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. 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, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație**.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 449/26.10.2004 prin care Curtea Constituțională s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoiește justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”* menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc

justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

De asemenea, prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit căroră „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională a reținut că, *“adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 2603/15.06.2017, înregistrată la aceștia cu nr. X/P/2017, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, precum și din informațiile primite urmare a verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor în relația cu furnizorii mai sus menționați.

Totodată, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

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, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. X prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, 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, conform căroră:

“(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.”

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2.-10.4. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

“10.2.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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”

În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației** pentru suma totală de **S lei**, compusă din: impozit pe profit în sumă de Y8 lei și TVA în suma de X15 lei, **procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.**

III.1.2. În ceea ce privește suma de B8 lei, din care:

- Y9 lei impozit pe profit

- X16 lei taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de a deducere cheltuielile în sumă totală de B9 lei și TVA aferentă în sumă de X16 lei înregistrată în evidențele contabile, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste servicii au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile/ operațiuni taxabile.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 134 alin. (1), (2) și (3), 134¹ alin. (1) și (7), art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1), art. 280 alin. (1), (2) și (3), art. 281 alin. (1) și (7), art. 297 alin. (1) și (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de B9 lei și a taxei aferentă în sumă de X16 lei, având în vedere că aceasta nu a făcut dovada că:

a) serviciile achiziționate de la Tpro SRL în baza facturii nr. TERBV-1349/30.12.2011 în valoare totală de X lei (baza impozabilă B6 lei și TVA X11 lei) în care este înscris "plată intermediară instalații sprinklere la Parcul Logistic H Business Park RM", au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate;

b) serviciile în sumă de X lei (înregistrate în baza facturii nr. 2013463/21.10.2015 emisă de SC G SRL, reprezentând debitare glafuri PVC) și materiale date în consum în sumă totală de X lei (conform Anexei nr. 12 la Raportul de inspecție fiscală), au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate.

Referitor la serviciile facturate de SC Tpro SRL în cauză, societatea susține că a justificat din punct de vedere tehnic faptul că lucrările efectuate nu sunt ulterioare, acestea fiind executate anterior datei emiterii ultimei facturi către beneficiarul final -21.10.2011- dar acceptarea situației de lucrări și implicit a lucrărilor efectuate de către subantreprenorul S.C. Tpro S.R.L. a avut loc numai după o verificare temeinică a lucrărilor executate de către acesta, prin probele de presiune efectuate, în urma cărora au rezultat o serie de defecțiuni pe care subantreprenorul avea obligația să le remedieze.

În ceea ce privește TVA în sumă de X14 lei și cheltuielile în sumă de B7 lei aferente bunurilor și serviciilor date în consum pentru contractul de execuție nr. TFX 750/01.07.2014, având ca beneficiar pe S.C. IES S.R.L., în contestația formulată petenta susține că inspecțiile fiscale au respins aceste sume la deducere pe motivul că au fost descărcate din gestiune după data recepției finale a lucrărilor (04.02.2015).

În drept, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 19 alin. (1) și 25 alin. (1) din Legea 227/2015 ulterioare:

Legea 571/2003

"art. 19. - (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.

art. 21 Cheltuieli

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

„art. 19 Reguli generale

(1) *Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

art. 25 Cheltuieli

(1) *Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că profitul/rezultatul fiscal se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuieli. Totodată, aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice.

Pe linie de TVA, sunt incidente prevederile art. 134 alin. (1), (2) și (3), 134¹ alin. (1) și (7), art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

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

art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

[...]

(7) *Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.*

art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) *operațiuni taxabile;”,*

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care*

achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Aceste prevederi au fost menținute prin art. 280 alin. (1), (2) și (3), art. 281 alin. (1) și (7), art. 297 alin. (1) și (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că prevederile legale antecitate statuează că Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar ca excepție, pentru lucrările decontate pe bază de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări, sau în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

De asemenea, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

a) Din analiza documentelor din dosarul contestației se reține că în luna mai 2010 SC X SRL în calitate de contractor, a încheiat cu SC Tpro SRL X în calitate de subcontractor, Contractul de execuție nr. TFX 2445/ 31.05.2010, prin care subcontractorul “se obligă să execute lucrările de construcții și montaj la obiectivul de investiții H Bussines Park RM”.

Se constată că între Contractul TFX 2445/ 31.05.2010 și contractul nr. 371/31.05.2010 încheiat de SC X SRL cu beneficiarul SC AT X, este identitate de conținut, fiind diferențe doar la valoarea contractată a lucrărilor de X euro fără TVA în cazul ctr. 371/31.05.2010, față de X lei fără TVA în cazul contractului TFX 2445/ 31.05.2010.

Organele de control au reținut în raportul de inspecție că SC X SRL a finalizat lucrările la obiectivul de investiții H Bussines Park RM în **luna mai 2011**, ultima situație de lucrări fiind Situația de lucrări nr. 8/04.05.2011, iar factura s-a emis în 20.10.2011 (factura nr. 164/20.10.2011 în care este înscrisă Situația de lucrări nr. 8 din 04.05.2011).

La solicitarea de explicații suplimentare formulată în scris de către organele de control, referitor la necesitatea executării de către SC Tpro SRL a unor lucrări ulterioare întocmirii ultimei situații de lucrări și a facturii finale, reprezentantul societății verificate a susținut că lucrările executate de SC Tpro SRL nu sunt ulterioare, ele fiind executate anterior datei de 21.10.2011, dar că, deoarece în urma verificărilor efectuate au fost constatate defecțiuni, ultima Situație de lucrări și ultima factură întocmite de SC Tpro SRL au fost acceptate numai după remedierea acestor defecțiuni și realizarea probei “finale” cu Beneficiarul. Petenta susține că societatea beneficiară SC AT a acceptat plata lucrărilor executate înscrise în ultima factură din data de 20.10.2011, ea neavând cunoștință de defecțiunile constatate cu ocazia probelor.

Referitor la această susținere a petentei, organele de control sesizează că societatea nu a prezentat înscrise din care să reiasă necesitatea remedierii unor defecțiuni semnalată de beneficiarul SC AT și nici nu explică cum ar fi putut SC Tpro SRL să efectueze lucrări de remediere fără cunoștința beneficiarului după data la care lucrările au fost recunoscute de acesta prin asumarea Situației de lucrări nr. 8/04.05.2011, pentru care s-a întocmit factura în 20.10.2011.

Totodată, din analiza datelor înscrise în Situația de lucrări nr. 03/20.12.2011, întocmită de SC Tpro SRL, organele de control sesizează că din valoarea totală a lucrărilor, de B6 lei, valoarea cea mai mare, respectiv X lei este înscrisă la poz.1, și reprezintă 4 buc “*chiller-apă răcită 7/12 grd C(R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric (echip.THEY 127+manoperă)*”.

În contestație petenta susține că cele 4 chillere înscrise la poziția 1 din Situația de lucrări 03/20.11.2011, au fost cuprinse în factura nr. 043/23.12.2010 și că lucrările efectuate asupra obiectivului de investiții H Bussines Park RM de către subantreprenorul S.C. Tpro S.R.L., și cuprinse în situația de lucrări nr. 03/03.11.2011 (care a stat la baza emiterii facturii nr. TERBV 1349/31.12.2011 în valoare de B6 lei cu TVA în valoare de X11 lei), au fost refacturate către beneficiarul final, respectiv către S.C. AT X.

Organul de soluționare constată că factura nr. 043/23.12.2010 emisă de SC X SRL pentru beneficiarul SC Tpro SRL, prezentată de petenta în susținerea contestației, în care sunt înscrise printre altele 4 chiller-e în valoare totală de X lei, este emisă în 23.12.2010, **cu un an înainte** de „achiziția” lor de la SC Tpro SRL (31.12.2011), astfel că nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației afirmația că cele 4 chiller-e înscrise de Tpro SRL în factura TERBV 1349/31.12.2011 au fost livrate tot acestuia cu factura nr. 043/23.12.2010.

Se reține că echipa de control precizează în documentele întocmite că SC X SRL a înscris echipamente „chiller- apă răcită” în situațiile de lucrări întocmite pentru beneficiarul SC AT SRL, cu un an înainte de „achiziția” lor de la S.C. Tpro S.R.L., respectiv în următoarele situații de lucrări:

- nr. **4/30.09.2010** în tabelul 2 “HVAC Equipment”-poz.1: **2 buc.** “chiller-apă răcită 7/12 grd C(R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric”;
- nr. **5/30.10.2010** în tabelul 7 “HVAC Equipment”- poz.1: **1 buc.** “chiller-apă răcită 7/12 grd C(R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric”, poz. 2: **4 buc.** “chiller-apă răcită 7/12 grd C(R410A) cu modul hidronic, inclusiv tablou electric”

Organele de control sesizează că din situația prezentată de societate privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, reiese faptul că, aferent contractului nr. 371/31.05.2010 încheiat cu beneficiarul SC AT, în luna februarie 2011 (când SC X SRL a emis factura nr. 088/15.02.2011 în care este înscris “execuție lucrări conf. contract 371/31.05.2010 și sit. lucr. nr. **4/30.09.2010; 5/31.10.2010** și 6/21.12.2010; garanție 5% conf. ctr. 371/31.05.2010”) societatea verificată a înregistrat în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime”, suma de X lei, reprezentând contravaloarea a **5 chillere**, înscrise în factura nr. 43466/ 29.10.2010 emisă de SC RI SRL. Se reține deci că numărul de 5 chillere achiziționate de la SC RI SRL (fact. nr. 43466/29.10.2010) coincide cu numărul acestor echipamente înscris în situația de lucrări nr. 5/30.10.2010 întocmită de SC X SRL.

Totodată, având în vedere faptul ca în situația de lucrări nr. 4/30.09.2010 întocmită de SC X SRL sunt înscrise 2 chillere, organele de control au concluzionat că acestea au fost achiziționate anterior datei de 30.09.2010, deci anterior perioadei verificate.

Organele de control mai precizează că nu s-a identificat nicio factură/situație de lucrări ulterioară achiziției, în care să se regăsească cele 4 chillere înscrise la poziția 1 din Situația de lucrări nr. 03/20.12.2011 întocmită de SC Tpro SRL.

Rezultă că susținerea petentei că a refacturat cele 4 chillere înscrise la poziția 1 din Situația de lucrări nr. 03/20.12.2011 întocmită de SC Tpro SRL, nu este confirmată de situația de fapt constatată de organele de control astfel că nu poate fi reținută de organul de soluționare în soluționarea favorabilă a contestației.

Organele de control mai sesizează că din analiza comparativă a celor două contracte încheiate de SC X SRL, respectiv cu subantreprenorul SC Tpro SRL și cu beneficiarul SC AT SRL, a modului în care au fost emise facturile de către aceștia, raportat la condițiile concrete de realizare a lucrărilor potrivit documentelor prezentate, se constată următoarele:

- la pct. 6 “Garanții” din contracte, sunt stabilite asumările executanților, care la data recepției lucrării garantează calitatea stipulată în documentațiile de execuție și de prevederile contractuale, că din punct de vedere tehnic acestea sunt conforme și fără vicii care ar putea diminua valoarea obiectivului sau posibilitatea de funcționare (exploatare) a acestuia;
- perioada de garanție a lucrărilor și a materialelor care fac obiectul celor două contracte este de cel puțin 24 de luni de la recepția la terminarea lucrărilor;

- SC Tpro SRL, nu a evidențiat în facturile emise către SC X SRL contravaloarea vreunei garanții, în timp ce SC X SRL, a reținut din valoarea lucrărilor facturate beneficiarului SC AT SRL, de fiecare dată, contravaloarea garanției;
- valoarea reprezentând „plată intermediară instalații sprinklere la Parcul Logistic H Business Parks RM conform contract nr. TFX 2445/ 31.05.2010” este facturată integral fără regularizarea în roșu a garanției și fără ca SC Termo Fix SRL să rețină sume de bani cu titlu de garanții;
- la pct. 12 din contracte, părțile au stabilit modalitatea concretă privind evaluarea lucrărilor executate astfel că, odată cu prezentarea situațiilor de lucrări și recepția acestora fără constatarea unor nereguli din partea beneficiarului, nu se mai poate vorbi despre deficiențe asupra lucrărilor secretizate beneficiarului final, pentru care ulterior SC Tpro SRL facturează lucrări suplimentare.

b) Conform situației privind repartizarea cheltuielilor (costurilor) asupra lucrărilor facturate către clienți, prezentată de societate, aferent contractului nr. 750/04.07.2014 încheiat cu SC IES SRL, SC X SRL s-au înregistrat venituri în sumă de X lei și cheltuieli în sumă de X lei, rezultând o pierdere pe acest contract în sumă de X lei. Organele de control constată că aferent acestui contract, societatea a înregistrat cheltuieli cu materialele/serviciile în sumă totală de B7 lei după data la care a avut loc recepția finală a lucrărilor.

Se reține că în data de 04.07.2014 SC X SRL (în calitate de executant) a încheiat cu SC IES SRL (în calitate de beneficiar), contractul de execuție lucrări TFX nr. 750/04.07.2014, prin care Prestatorul se obligă să execute lucrările de instalații descrise în Anexa 1, conform autorizație de construire nr. 56 din 02.07.2014 emisă de Primăria X, jud. X pentru “Construire Centru Fabricare Subansamble Electronice”. Valoarea contractată a lucrărilor este de X lei, fără TVA.

Aferent acestui contract SC X SRL a emis următoarele facturi:

- factura nr. 75548/28.10.2014 care are la bază Situația de lucrări 1/28.10.2014, din care rezultă că s-au facturat pentru SC IES SRL lucrări în valoare totală de X lei (cu TVA aferentă X lei), din care materiale X lei;
- factura nr. 6313/29.01.2015 în valoare totală de X lei (TVA inclus) care are la bază Situația de lucrări nr. 2/29.01.2015 în care sunt înscrise lucrări de montare cămin apometru-1 buc plus TVA și săpătură manuală: 25 mlx 45lei/ml plus TVA.

Având în vedere faptul că, pentru un consum total de materiale de X lei, s-au prezentat înscrisuri din care reiese facturarea către SC IES SRL doar a valorii de X lei, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale privind aceste operațiuni, organele de control au solicitat societății prezentarea situațiilor de lucrări/ înscrisurilor, din care rezultă utilizarea materialelor (pentru care s-au înregistrat cheltuieli deductibile/TVA deductibilă) pentru realizarea de venituri/operațiuni taxabile aferente contractului nr. 750/04.07.2014.

În explicațiile formulate la solicitarea organelor de control dar și în susținerea contestației, societatea justifică diferența de materiale prin întocmirea unei oferte deficitare la contractarea lucrărilor, fapt care a obligat-o să-și suporte pierderile în vederea respectării bugetului asumat.

Această motivare a societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că în procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.02.2015 privind lucrarea “Construire Centru fabricare subansamble electronice” executată în cadrul contractului nr. TFX 750/04.07.2014, prezentat de contribuabil nu este înscrisă nicio obiecție referitoare la lucrările executate și nici mențiuni privind necesitatea executării unor lucrări ulterior acestei date. Astfel, contribuabilul nu explică de ce materialele nu au fost date în consum anterior finalizării lucrărilor ci după data recepției finale, respectiv în perioada martie 2015- decembrie 2015.

Se reține că societatea nu a prezentat în susținere niciun document care să confirme procedura de verificare de către executant a corelațiilor dintre planșele de arhitectură/ rezistență și listele de cantități, în vederea întocmirii ofertei corespunzătoare și nici corespondența purtată cu beneficiarul din care să rezulte că estimarea inițială de materiale

necesare realizării proiectului este eronată și că a încercat suplimentarea acestora, având în vedere faptul că în contract este prevăzut că „Art.3 Valoarea prevăzută la art.2 nu cuprinde TVA și poate fi **modificată** numai pe baza situațiilor de lucrări aprobate de Beneficiar”, respectiv că “Art.12 Completările și modificările aduse la acest contract nu sunt valabile și opozabile între părțile contractante decât dacă rezultă expres din acte adiționale semnate de ambele părți contractante”.

Societatea nu a prezentat în susținere nici documente interne ale sale prin care să justifice un necesar mai mare de materiale, în fapt fiind realizată o dublare a cheltuielilor estimate inițial.

În susținerea contestației societatea invocă prevederile art. 145 din Legea 571/2003, care stabilește că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și că orice persoană impozabilă are drept de deducere a TVA dacă aceasta este aferentă operațiunilor taxabile, trebuind să dețină factura emisă în conformitate cu prevederile art. 155, înșă , așa cum am arătat anterior, societatea nu a justificat cu documente tocmai faptul că TVA este aferentă operațiunilor sale taxabile.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 73, alin. 1 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

„Art. 73 alin. 1 Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”

Se reține că, justificarea bunurilor/serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În acest sens, se constată că aquis-ului comunitar în domeniul TVA, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Organele de control au respins la deducere cheltuielile și TVA aferentă deoarece societatea nu a făcut dovada faptului că taxa este aferentă achiziției de bunuri/servicii care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv că cheltuielile sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Astfel, invocarea de către petentă a Hotărârii CJUE în cauza C-255/02 Halifax și alți, a Deciziei ÎCCJ nr. 2655 din 2013 și a Deciziei Curții de Apel Bacău 814/24.11.2006 nu este incidentă în speță. De altfel, în Decizia Curții de Apel Bacău nr. 814 din 24 noiembrie 2006, invocată de societate, se precizează că „Pentru a putea fi realizată deducerea TVA în cazul bunurilor și serviciilor, potrivit art 145 din Codul fiscal [...] bunurile sau serviciile trebuie să fi fost folosite pentru operațiuni care dau drept de deducere [...]”, dar societatea nu a făcut dovada acestui fapt.

În susținerea contestației petenta face trimitere la Decizia CJUE în Cauza 280/10 Polski Trawertyn, respectiv la alin. 40 unde Curtea a reținut că „dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea

taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte”, dar conform aceleiași decizii la alin. 43 Curtea s-a pronunțat în sensul că „*principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată **dacă sunt îndeplinite cerințele de fond**, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile*” ori, în speță, societatea nu face dovada îndeplinirii cerințelor de fond.

Petenta reține în mod corect că dreptul de deducere nu este condiționat de obținerea de venituri economice corespunzătoare achizițiilor, dar organelor de control nu le poate fi imputat un raționament contrar, acestea nerespingând la deducere cheltuielile și TVA pe motivul că exced veniturilor și taxei colectate. În fapt, deși societatea susține că materialele și serviciile în sumă totală de B7 lei pentru care a dedus TVA în sumă de X14 lei, au fost achiziționate și puse în practică pentru îndeplinirea sarcinilor asumate prin contractul nr. 750/04.07.2014 încheiat cu SC IES SRL, unde ofertarea a fost deficitară în ceea ce privește materialele necesare, organele de control sesizează că acestea au fost date în consum ulterior recepției lucrărilor în care societatea susține că au fost încorporate, nu au fost facturate beneficiarului acestor lucrări, iar societatea nu a prezentat niciun document în susținerea afirmației că ofertarea a fost eronată.

Astfel, într-adevăr art. 145 prevede că TVA aferentă achizițiilor este deductibilă dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile dar așa cum am arătat anterior petenta trebuie să probeze acest fapt, respectiv că achizițiile sunt în beneficiul său.

De altfel, susținerea petentei că ofertarea a fost greșită nu explică suplimentarea cheltuielilor cu achiziția materiale care nu au fost prevăzute în anexele la contract, și referitor la care nu poate fi vorba de o estimare greșită a necesarului. Spre exemplu, din situația cu consumurile de materiale înregistrate ulterior recepției, anexa 12 la Raportul de inspecție fiscală, se reține că:

- petenta deduce cheltuieli și TVA pentru achiziția de cadă smart, bideu Eko, vas wc President, mască baie, mobilier cadă Smart, etc. înregistrate în baza facturii 1590596/04.03.2015 emisă de EH SRL, elemente care nu se regăsesc prevăzute în Anexa pentru "Instalații sanitare și de incendiu" și nici în altă anexă la contract;
- petenta dă în consum 305 m cablu date UTP deși în Anexa pentru "Instalații electrice" nu este prevăzut acest material;
- petenta dă în consum 260 buc. cărămidă șamotă, material special pentru a fi utilizat în zonele expuse la temperaturi foarte ridicate și la flacără directă gen cuptoare și șeminee, și care nu se regăsește în niciuna dintre anexele la contract;
- petenta deduce cheltuieli și TVA pentru achiziția de fosă septică (X lei+ TVA), sistem fotovoltaic (X lei+ TVA), sistem solar cu trei colectori (X lei + TVA) și boiler combinat (X lei+ TVA) etc. dotări care nu se regăsesc în niciuna dintre anexele la contractul nr. 750/04.07.2014 încheiat cu SC IES SR și deci nu se poate reține că au fost apreciate greșit cantitățile necesare;

Se mai constată că mare parte dintre facturile în baza cărora au fost înregistrate în gestiune bunurile sunt emise după data recepției finale a lucrărilor, iar petenta nu a prezentat Avize de expediție din care să rezulte că bunurile ar fi fost livrate anterior facturării.

Organul de soluționare reține astfel ca întemeiată constatarea organelor de control că suma de X lei nu poate reprezenta cheltuială aferentă contractului 750/04.07.2014.

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de Y9 lei (Y6+ Y7 lei) și la TVA suplimentară în sumă de X16 lei (X11+ X14 lei).

III.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/21.06.2017, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, cu privire la accesoriile aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2017

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2017, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL **obligații fiscale în sumă totală de X lei, din care X lei impozit pe profit și X lei TVA**. Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/21.06.2017, pentru TVA și impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2017, organul fiscal competent, în speță Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, a calculat accesorii în sumă totală de Ac lei, după cum urmează:

- pentru impozitul pe profit în sumă totală de X lei au fost determinate dobânzi în sumă de X1 lei, penalități de întârziere în suma de X2 lei și penalități de nedeclarare în sumă de N lei;
- pentru TVA în sumă de X lei au fost determinate dobânzi în sumă de X3 lei și penalități în suma de X4 lei.

Accesoriile au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziei contestate, 21.06.2017.

Organul de soluționare reține că prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 2821/29.06.2017, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/07.06.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017, solicitând anularea **parțială** a acesteia cu privire la suma de P lei, din care Pr lei impozit pe profit și Tv lei TVA.

Totodată, se reține că prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3920/01.09.2017, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziilor de calcul accesorii nr. X/21.06.2017, solicitând anularea acestora cu privire la **total** accesorii calculate aferent obligațiilor de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2017, în sumă de Ac lei.

Referitor la susținerea petentei că momentul comunicării deciziei de impunere reprezintă data de la care se pot calcula accesorii

În contestația formulată cu privire la obligațiile fiscale accesorii, petenta susține că normele fiscale stabilesc ca regulă generală obligativitatea comunicării diferențelor de obligații fiscale și consideră că momentul comunicării deciziei de impunere marchează începutul pentru calculul accesorii, astfel că accesoriiile nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani.

În drept, conform prevederilor OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, menținute și în Legea 207/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016:

OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală	Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală
Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale	

art. 23 (1) Dacă legea nu prevede altfel, <u>dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.</u> (2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.	art. 21 (1) Dacă legea nu prevede altfel, <u>dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.</u> (2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.
art. 110 (3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: a) decizia de impunere; b) declarația fiscală; c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;	art. 152 Colectarea creanțelor fiscale (2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.
art. 111 (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.	art. 154 Scadența creanțelor fiscale (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.
Termenele de plată	
art. 111 (2) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel: a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare; b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare.	art. 156 (1) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel: a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv; b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.
Obligații fiscale restante	
art. 113¹ (1) Prin obligații fiscale restante se înțelege: a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit <u>scadența sau termenul de plată</u>; b) diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere, chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut la art. 111 alin. (2). (2) Nu sunt considerate obligații fiscale restante: [...] b) obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;	art. 157 (1) Prin obligații fiscale restante se înțelege: a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit <u>scadența sau termenul de plată</u>; b) <u>diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere, chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1).</u> (2) Nu sunt considerate obligații fiscale restante: [...] b) obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;
Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere	
„art. 119 (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</u> de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	„art. 173 (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</u> de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
	art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedecarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedecarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedecarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere."

Astfel, se constată că dispozițiile Codului de procedură fiscală fac distincție între termenul de plată și termenul de scadență, la art. 111 alin (1) din OG 92/2003/R respectiv 154 alin. (1) din legea 207/2015 fiind stipulat că **scadența creanțelor fiscale intervine la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau alte legi**, iar la art. 111 alin. (2) din OG 92/2003/R, respectiv art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015, se stabilesc **termene de plată** pentru obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar în funcție de data comunicării acestora.

Se reține deci că termenul de plată poate fi stabilit la o dată ulterioară scadenței, dar că termenul de scadență nu se confundă cu termenul de plată care reprezintă termenul până la care contribuabilul trebuie să achite suma respectivă fără a fi demarată procedura de executare silită și care este eşalonat în funcție de data comunicării deciziei de impunere, spre deosebire de data de scadență care este stabilită în raport cu norma juridică, în funcție de natura impunerii.

Se mai reține că potrivit doctrinei, termenul de plată este acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor fiscale, astfel până la acest **termen de plată** nu se realizează executarea silită a obligațiilor de plată stabilite suplimentar, însă neachitarea debitului după expirarea **termenului de scadență atrage obligația de plată a accesoriilor conform art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală respectiv 173 și 181 din Legea 207/2015 în vigoare de la 01.01.2016.**

Astfel, prevederile art. 113[^]1, alin. (1) lit. b) din OG 92/2003/R respectiv 157 alin. (1) lit. b) din legea 207/2015 statuează în mod clar că diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere sunt scadente chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată. Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile Codului de procedură fiscală, **pentru neachitarea obligațiilor fiscale la termenul de scadență se calculează dobânzi, penalități și penalitățile de nedecarare, începând cu ziua imediat următoare scadenței - determinata functie de momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care generează obligatiile fiscale datorate.**

Din cele înscrise în contestație se constată că petenta confundă termenul de scadență cu termenul de plată, considerând că organul fiscal nu trebuia să calculeze accesorii până la împlinirea termenului de plată prevăzut la art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015.

În fapt, în speță sunt incidente prevederile art. 120 și 120[^]1 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (art. 174 și 176 din Legea 207/2015), conform cărora dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua următoare **termenului de scadență**. De asemenea, conform prevederilor art. 181 din Legea 207/2015 penalitatea de nedecarare se calculează începând cu ziua imediat următoare **scadenței**.

Cu privire la data scadenței, de la care petenta datorează accesorii pentru sumele stabilite prin Decizii de impunere, conform prevederilor legale anterior enunțate, aceasta diferă în funcție de natura obligației fiscale principale și de prevederile Codului fiscal.

Astfel, **în cazul TVA**, sunt incidente prevederile art. 134 alin. 2 și alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 280 alin. (2) și (3) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

“art. 134 (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

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

Legea 227/2015

„art. 280 (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plăţii taxei reprezintă data la care o persoană are obligaţia de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 157 alin. (1) şi 156² alin. (1) şi (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 326 alin. (1) şi art. 323 alin. (1) şi (2) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016::

art. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligaţia depunerii unuia dintre deconturile sau declaraţiile prevăzute la art. 156² şi 156³.

art. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naştere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare şi, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condiţiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naştere în perioada fiscală de raportare şi, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naştere exigibilitatea taxei, precum şi alte informaţii prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanţelor Publice.

Legea 227/2015

art. 326 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligaţia depunerii unuia dintre deconturile sau declaraţiile prevăzute la art. 323 şi 324.

art. 323 Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naştere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare şi, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condiţiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naştere în perioada fiscală de raportare şi, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naştere exigibilitatea taxei, precum şi alte informaţii prevăzute în modelul) stabilit de Ministerul Finanţelor Publice.*

Conform prevederilor legale antecitate, pentru TVA stabilită suplimentar ca urmare a inspecţiei fiscale, exigibilitatea a intervenit în luna în care petentul a înregistrat taxa în jurnalul de cumpărări sau ar fi trebuit să înregistreze taxa colectată în jurnalul de cumpărări, iar exigibilitatea plăţii taxei a intervenit la data de 25 a lunii următoare, când a depus decontul de taxă prin care şi-a exercitat nejustificat dreptul de deducere/în care nu a cuprins taxa pe care avea obligaţia să o colecteze, dată după care, în caz de neachitare, se datorează accesorii.

Din interpretarea textelor legale se constată că în mod legal organul fiscal a calculat accesorii aferente TVA de la data scadenţei, prevăzută la art. 157 respectiv art. 326 din

Codul fiscal citate mai sus, până la data emiterii deciziilor de calcul accesorii contestate.

În cazul impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art. 34 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificate prin Ordonanța nr. 30/31.08.2011, respectiv art. 41 și art. 42 din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

Legea 571/2003

Anul 2011

art. 34 Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicii de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2012, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).

[...]

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor.

art. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.

Modificări aduse prin Ordonanța nr. 30/31.08.2011

art. 34 Declararea și plata impozitului pe profit

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.

art. 35 Depunerea declarației de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.

Legea 227/2015

art. 41 Declararea și plata impozitului pe profit

(1) Calculul, declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42. Nu intră sub incidența acestor prevederi contribuabilii care se dizolvă cu lichidare, pentru perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data închiderii procedurii de lichidare.

art. 42 Depunerea declarației de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 41

alin. (5) lit. a) și b), alin. (16) și (17), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.

Conform prevederilor legale antecitate, pentru impozitul pe profit scadența intervine la data de 25 a primei luni următoare încheierii trim. I-III, respectiv la 25 martie a anului următor pentru impozitul definitiv, dată după care, în caz de neachitare, se datorează accesorii.

Astfel, din interpretarea textelor legale se constată că în mod legal organul fiscal a calculat accesorii aferente impozitului pe profit de la data de 25 a primei luni următoare încheierii trim. I-III, respectiv la 25 martie a anului următor, pentru perioadele în care, după caz, fie au fost înregistrate și deduse nejustificat cheltuielile, fie nu au fost înregistrate veniturile impozabile, conform prevederilor art. 34 respectiv art. 41 din **Codul fiscal** citate mai sus, până la data emiterii deciziilor de calcul accesorii contestate.

Se reține că în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Legea 571/2003 respectiv ale art. 173 alin. (1) și art. 181 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal citate anterior, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. Accesoriiile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Prin urmare, aferent impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2017, în virtutea principiului general de drept "*accessorium sequitur principale*" se reține că în mod legal organul de administrare, în speță Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, a calculat accesoriiile în sumă totală de **Ac lei**.

Având în vedere că petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. F-X/07.06.2017, iar prin prezenta decizie de soluționare, contestația depusă de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/07.06.2017 a fost soluționată după cum urmează:

- **a fost suspendată soluționarea contestației** până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală pentru impozitul pe profit în sumă de Y8 lei și pentru TVA în sumă de X15 lei;
- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de Y9 lei și TVA în sumă de X16 lei;

potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", accesoriiile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

În acest sens, organul de soluționare a determinat scadențele pentru obligațiile accesorii aferente debitelor principale contestate, având în vedere informațiile prezentate de organele de inspecție în anexele la Raportul de inspecție fiscală, respectiv Anexa 14 pentru impozitul pe profit și Anexa 15 pentru TVA, și în anexa nr. 16- Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, după cum urmează:

A) Pentru obligațiile principale pentru care a fost suspendată soluționarea:

Furnizor	Baza impozabilă	Impozit stabilit suplimentar	Impozit calcul accesorii	Scadența	TVA de plata	Scadența	Dobânzi	Penalități
SC DI SRL			0	a fost acoperită de veniturile stornate AT TM suma - 694.301 lei		25.03.2011		
			0			25.07.2011		
			0			25.08.2011		
						27.12.2011		
						25.04.2012		
	B1	Y1	0		X5			
SC Mart SRL				25.04.2013		25.02.2013		
				27.07.2013		27.05.2013		
						25.06.2013		
	B2	Y2			X7			
SC PMed SRL				25.10.2013		25.09.2013		
				25.03.2014		25.10.2013		

					25.11.2013		
	B3	Y3	Y3		X8		
SC K SRL				25.03.2014		25.11.2013	
				27.01.2014		27.01.2014	
				25.03.2015		25.02.2014	
		Y4			X9		
SC P&Com SRL				25.04.2014		25.04.2014	
				26.07.2014		26.05.2014	
						25.06.2014	
	B5	Y5			X10		
TOTAL		Y8			X15		X19 X20

Conform anexei la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017, **aferent impozitului pe profit în sumă totală de Y8 lei** au fost calculate dobânzi în sumă de **X17 lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **X18 lei**.

Conform anexei la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017, **aferent TVA în sumă totală de X15 lei** au fost calculate dobânzi în sumă de **X19 lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **X20 lei**.

B) Pentru obligațiile principale pentru care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația:

Speța	Baza impozabilă	Impozit stabilit suplimentar	Impozit calcul accesorii	Scadența	TVA de plată	Scadența	Dobânzi	Penalități
CHELTUIELI DIVERSE						25.11.2014		
						29.12.2014		
						26.01.2015		
						25.02.2015		
						25.03.2015		
				27.04.2015		27.04.2015		
						25.05.2015		
						25.06.2015		
				27.07.2015		27.07.2015		
						25.08.2015		
						25.09.2015		
						26.10.2015		
						25.11.2015		
						28.12.2015		
						25.01.2016		
TOTAL	B7	Y7			X14			
SC Tpro SRL	B6	Y6	Y6	25.07.2012	X11	25.01.2012		
	B9	Y9			X16		X23	X24

Conform anexei la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017, **aferent impozitului pe profit în sumă totală de Y9 lei** au fost calculate dobânzi în sumă de **X21 lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **X22 lei**.

Conform anexei la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017, **aferent TVA în sumă totală de X16 lei** au fost calculate dobânzi în sumă de **X23 lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **X24**

lei.

C) Referitor la obligațiile principale care nu au fost contestate

Organul de soluționare mai reține că, deși prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/07.06.2017, societatea solicită anularea parțială a acesteia, valoarea totală a obligațiilor principale contestate fiind de doar P lei (Pr lei impozit pe profit+ Tv lei TVA), aceasta se îndreaptă împotriva accesoriilor în sumă totală de Ac lei, calculate pentru total obligații suplimentare stabilite prin Decizia de impunere F-X/07.06.2017 în sumă de X lei (X lei impozit pe profit+ X lei TVA), singura motivație adusă în susținere fiind cea referitoare la data de la care organul fiscal are dreptul să perceapă dobânzi și penalități.

Deoarece, așa cum am arătat anterior, în mod legal organul de administrare a calculat accesorii de la data la care petenta ar fi trebuit să plătească la bugetul de stat impozitul/TVA dacă ar fi înregistrat în perioada în care avea obligația legală veniturile și TVA colectată aferentă, respectiv ar fi trebuit să plătească la bugetul de stat impozitul/TVA dacă nu ar fi dedus nejustificat cheltuielile și taxa aferentă, **în ceea ce privește accesoriile calculate pentru impozitul pe profit în sumă de X lei (X lei impozit total- Pr lei impozit contestat) și pentru TVA în sumă de X lei (X lei TVA total- Tv lei TVA contestată), urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația.**

Prin urmare, referitor la accesoriile aferente debitelor principale, având în vedere caracterul accesoriu al acestora, prevederile legale incidente în speță, prevederile art. 279 alin. (1) și (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate:

- **se va suspenda soluționarea contestației** formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii nr. X/21.06.2017, cu privire la accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de Y8 lei, respectiv cu privire la dobânzi în sumă de X17 lei și penalități de întârziere în sumă de X18 lei;

- **se va suspenda soluționarea contestației** formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii nr. X/21.06.2017, cu privire la accesorii aferente TVA-ului în sumă de X15 lei, respectiv cu privire la dobânzi în sumă de X19 lei și penalități de întârziere în sumă de X20 lei.

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii nr. X/21.06.2017, cu privire la accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de Y9 lei, respectiv pentru dobânzi în sumă de X21 lei și penalități de întârziere în sumă de X22 lei.

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii nr. X/21.06.2017, cu privire la accesorii aferente TVA-ului în sumă de X16 lei, respectiv pentru dobânzi în sumă de X23 lei și penalități de întârziere în sumă de X24 lei.

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017, cu privire la accesoriile aferente debitelor necontestate, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X25 lei**, din care X26 lei dobânzi impozit pe profit (X1 lei total dobânzi impozit pe profit- X17 lei dobânzi impozit pe profit suspendate – X21 lei dobânzi impozit pe profit respinse ca neîntemeiate) și X27 lei dobânzi TVA (X3 lei total dobânzi TVA- X19 lei dobânzi TVA suspendate- X23 lei dobânzi TVA respinse ca neîntemeiate) și **pentru penalități în sumă de X28 lei**, din care X29 lei penalități impozit pe profit (X2 lei total penalități impozit pe profit- X18 lei penalități impozit pe profit suspendate- X22 lei penalități impozit pe profit respinse ca neîntemeiate) și X30 lei penalități TVA (X4 lei total penalități TVA- X20 lei penalități TVA suspendate- X24 lei penalități TVA respinse ca neîntemeiate).

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare

la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/21.06.2017, pentru suma totală de N lei reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. a) și ale art. 279 alin. (1) și (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/07.06.2017 de A.J.F.P. X, **pentru suma de S lei, din care Y8 lei impozit pe profit și X15 lei TVA**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Procedura administrativă urmează să fie reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2) Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, **pentru suma de X lei** reprezentând:

- dobânzi impozit pe profit **X17 lei**;
- penalități de întârziere impozit pe profit **X18 lei**;
- dobânzi TVA **X19 lei**;
- penalități de întârziere TVA **X20 lei**.

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Procedura administrativă urmează să fie reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/07.06.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de B8 lei** din care:

- Y9 lei impozit pe profit
- X16 lei TVA.

4) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.06.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/21.06.2017, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, **pentru suma de X lei** din care:

- X lei dobânzi impozit pe profit;
- X lei penalități de întârziere impozit pe profit.
- X lei dobânzi TVA;
- X lei penalități de întârziere TVA.
- N lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

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