



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### **D E C I Z I A nr.1776/528/16.11.2015**

privind soluționarea contestației formulate de SC ... SRL ..., prin avocat ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr....../...2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr....../...2015 de către AJFP ..., Inspecție fiscală contribuabili mijlocii asupra contestației formulate de SC ... SRL, cu sediul în localitatea ..., str...., ..., județul ..., înregistrată la ORC sub nr...., cod unic de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal ..., prin avocat ..., conform împuternicirii avocațiale nr....../...2015, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr....-... ..../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP ..., Inspecție fiscală contribuabili mijlocii, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

și a Raportului de inspecție fiscală nr....-... ..../...2015.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza*

*emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă a Raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia stând Raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015.

De asemenea, SC ... SRL ... contestă și Dispoziția nr..../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală (petenta greșit a reținut ca fiind Dispoziția cu nr..../...2015).

În ceea ce privește încadrarea în termen a contestației formulată de societatea petentă, în raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a Deciziei de impunere nr....-... .../...2015, respectiv data de 16.06.2015, contestația formulată împotriva actului administrativ fiscal a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la AJFP ..., la data de 16.07.2015, așa cum rezultă din ștampila Registraturii.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila Cabinetului de avocat, avocat ....

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită revocarea deciziei de impunere, considerând măsurile dispuse prin actul de control, ca fiind netemeinice și nelegale, arătând următoarele:**

**1. Referitor la impozitul pe profit**

**Anul 2012**

**1.1.** Referitor la suma de ... lei (baza de impozitare) aferenta facturilor emise de SC C... D... T... SRL, echipei de inspectie fiscala i-au fost puse la dispozitie toate documentele din care rezulta ca furnizorul a executat efectiv lucrarile pentru care au fost emise facturile.

În acest sens, se anexează contestației pentru toată perioada verificată, facturile în discuție, situațiile de lucrări/procese-verbale care au stat la baza emiterii facturilor, precum și fișele de instruire colectivă pentru sănătate și securitate în munca semnate de angajații aduși pe șantier de către prestatorul C... D... T... SRL, din care rezulta fără dubiu prezenta acestora pe șantier și executia efectivă a lucrărilor facturate.

De altfel, executia lucrarilor rezulta fara dubiu si prin deductie logica, in

sensul ca daca factura pe care prestatorul C... D... T...recunoaste ca a emis-o pe seama societatii se refera la restituirea unei garantii de buna executie, este evident ca aceasta garantie corespunde unor lucrari executate si, implicit, facturate in baza unor facturi separate anterioare.

In plus, realitatea operatiunii economice care a generat emiterea facturilor poate fi constatata si prin examinarea fizica a lucrarilor executate de acest furnizor, lucrari care se regasesc incorporate in blocul de locuinte finalizat si receptionat conform legii, fara ca pentru respectiva categorie de lucrari sa fi fost incheiat si vreun alt contract de subexecutie cu un alt constructor.

Nu in ultimul rand, s-a facut si dovada faptului ca toate facturile fiscale in discutie (prezentate in original inspectorilor fiscali) au fost efectiv achitate de catre societatea (sens in care anexeaza extrasele de cont aferente), astfel ca in mod obiectiv si indiferent de raspunsul (evident trunchiat) dat de C... D... T... SRL echipei de control, s-a demonstrat in mod neindoielnic realitatea prestarii serviciilor/executiei lucrarilor, precum si faptul ca acestea au fost destinate unor operatiuni taxabile.

Prin urmare, in conditiile in care societatea a prezentat in original toate facturile fiscale emise de acest furnizor si nu exista niciun dubiu ca toate aceste facturi au la baza operatiuni economice reale, respectiv lucrari efectiv executate si integral decontate, nu se pune problema ca in speta sa fie incidente prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Codul Fiscal invocat de catre echipa de inspectie fiscala, potrivit carora "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune" ar constitui cheltuieli nedeductibile.

In aceste conditii, atitudinea inspectorilor fiscali de a refuza dreptul de deducere doar pe baza declaratiei, evident neadevarate, a acestui furnizor (cum ca ar fi emis pe seama societatii o singura factura fiscala in valoare de ... lei) constituie un abuz in dauna intereselor societatii, intrucat nu exista niciun temei legal care sa le permita inspectorilor sa priveze societatea de dreptul de deducere pentru un astfel de motiv.

Aceasta cu atat mai mult cu cat declaratia furnizorului este contrazisa de toate documentele anexate, care au fost prezentate si echipei de control, si care fac dovada incontestabila a realitatii operatiunii economice, respectiv a executiei efective a tuturor lucrarilor facturate si este si lipsita de logica, intrucat, simplul fapt ca furnizorul a emis o factura de restituire garantie de buna executie demonstreaza clar ca anterior au fost executate si facturate lucrari carora le corespunde respectiva garantie.

In realitate, din examinarea coroborata a materialului probator a rezultat in mod clar ca, in fapt, lucrarile au fost executate si facturate, facturile au fost remise in original si au fost inregistrate in mod legal in contabilitatea societatii, insa furnizorul C... D... T... SRL a omis cu rea-credinta sa isi

inregistreze toate aceste facturi in propria sa contabilitate.

Acest fapt al neinregistrarii tuturor facturilor in contabilitatea proprie a furnizorului, nu constituie, potrivit legii, un motiv de nedeductibilitate a cheltuielii, sens in care inspectorii fiscali aveau obligatia de a face diferenta intre doua situatii de fapt cu totul distincte si cu consecinte diferite, si anume:

(1) ipoteza in care ar exista indicii ca serviciul facturat nu a fost efectiv prestat - situatie ce ar fi putut justifica refuzarea dreptului de deducere, dar care nu se regaseste in cazul din speta, intrucat in acest caz s-a facut dovada ca toate lucrarile in constructii au fost executate, ele fiind in mod incontestabil incorporate in blocul finalizat si receptionat, si

(2) ipoteza in care serviciul facturat a fost efectiv prestat - situatie in care recunoasterea dreptului de deducere este obligatorie si care se regaseste in cazul din speta - dar se constata anumite abateri in activitatea interna a prestatorului, caz in care se impune sanctionarea contraventionala, fiscala, penala etc. a prestatorului in culpa - si nicidecum a beneficiarului pentru neregulile constatate.

Este astfel evident ca, rationamentul cu totul inedit in baza caruia s-a refuzat dreptul de deducere - si anume ca daca subexecutantul nu si-a inregistrat in propria sa contabilitate toate facturile emise, lucrarile facturate nu ar fi fost prestate - nu are nicio legatura cu starea de fapt reala din cazul din speta, constatata personal inclusiv de catre inspectorii fiscali.

Cat priveste eventualele nereguli din activitatea sau contabilitatea proprie a furnizorului, acestea nu au nicio legatura cu societatea sau cu dreptul de deducere a cheltuielilor aferente facturilor emise de furnizor, atata timp cat aceste facturi indeplinesc toate conditiile legii, prestarea de servicii a fost efectiv executata (lucru ce nu poate fi contestat), iar achizitionarea si plata acestor servicii este evident destinata a fi folosita in scopul unor operatiuni taxabile.

De altfel, acest abuz al inspectorilor fiscali de a refuza dreptul de deducere pentru motivul sus-mentionat, conduce la situatia inadmisibila ca societatea sa fie sanctionata fara culpa pentru abaterile unui tert (respectiv pentru pretinse nereguli din activitatea proprie, interna, a furnizorilor), fapt ce incalca flagrant caracterul strict personal al raspunderii contraventionale sau penale ce ar putea decurge din aceste abateri si care apartine exclusiv persoanelor in culpa.

Furnizorul in discutie este tert fata de societate, astfel ca in mod obiectiv aceasta nu avea nicio parghie legala sau contractuala de a verifica daca si in ce masura acesta isi indeplineste obligatiile legale referitoare la inregistrarea in propria contabilitate a tuturor veniturilor.

Dimpotriva, in calitate de antreprenor general, singurele prerogative pe care societatea le avea - atat potrivit contractului, cat si potrivit dispozitiilor legale referitoare la contractul de antrepriza - erau de a verifica executarea cantitativa, calitativa si la timp a lucrarilor de constructii (lucru facut pe

intreaga perioada a executiei lucrarilor), societatea neavand nicio posibilitate concreta de a verifica daca subexecutantul isi indeplineste obligatiile contabile sau fata de alte entitati sau institutii ale statului.

Cat priveste sarcina de a verifica indeplinirea de catre subexecutanti a obligatiilor legale referitoare la inregistrarea veniturilor, aceasta incumba exclusiv institutiilor statului (organe fiscale etc.), astfel ca este inadmisibil ca in conditiile in care societatea si-a desfasurat in mod corect activitatea si si-a indeplinit toate obligatiile prevazute de lege, sa fie sanctionata pentru lipsa de diligenta a organelor statului in a verifica din timp conduita fiscala a subexecutantilor si a lua impotriva acestora masurile ce se impuneau.

Aceasta cu atat mai mult cu cat, in ceea ce priveste societatea, nu a existat niciun indiciu ca subexecutantul respectiv ar fi fost implicat in vreo frauda fiscala, dovada certa in acest sens fiind faptul ca in toata perioada de emitere a facturilor in discutie acest furnizor a figurat in permanenta pe website-ul ANAF (singura posibila sursa de informare) drept contribuabil activ, neinregistrat cu restante semnificative in plata obligatiilor fiscale si valabil inregistrat inclusiv in scopuri de TVA.

Cat priveste faptul ca intr-un numar de 9 facturi emise de furnizorul C... D... T... SRL, la rubrica destinata beneficiarului apare o simpla eroare materiala, de redactare, in mentionarea CUI-ului societatii (fiind gresita prima cifra), aceasta este de asemenea irelevanta sub aspectul conditiilor legale de deductibilitate a cheltuielilor din aceste facturi si nu poate justifica decizia inspectorilor fiscali de a refuza dreptul de deducere.

**1.2.** Referitor la suma de ... lei (baza de impozitare) aferenta facturii emise de SC D... S... I... SRL, toate consideratiile expuse la pct.1.1 de mai sus sunt aplicabile si in cazul acestui furnizor, in sensul ca, echipei de inspectie fiscala i-au fost puse la dispozitie toate documentele din care rezulta ca furnizorul a executat efectiv lucrarile pentru care au fost emise facturile.

In acest sens, se anexeaza contestatiei facturile emise de acest furnizor in perioada controlata (care au fost prezentate si in original echipei de control), situatiile de lucrari/procesele-verbale de receptie care au stat la baza emiterii facturilor, precum si extrase de cont din care rezulta ca toate facturile in discutie au fost si efectiv achitate - ceea ce cu siguranta nu s-ar fi intamplat daca lucrarile nu ar fi fost efectiv executate.

In plus, realitatea operatiunii economice care a generat emiterea facturilor, poate fi constatata si prin examinarea fizica a lucrarilor executate de acest furnizor, lucrari care se regasesc incorporate in blocul de locuinte finalizat si receptionat conform legii, astfel ca in mod obiectiv si indiferent de lipsa raspunsului furnizorului la solicitarea echipei de control, s-a demonstrat in mod neindoielnic realitatea prestarii serviciilor/executiei lucrarilor, precum si faptul ca acestea au fost destinate unor operatiuni taxabile.

In consecinta, nu exista niciun dubiu ca toate aceste facturi au la baza operatiuni economice reale, respectiv lucrari efectiv executate si integral

decontate, astfel ca nu se pune problema ca in speta sa fie incidente prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal (privitoare la tranzactiile artificiale sau care nu au un continut economic) sau art.21 alin.4 lit.f) din Codul Fiscal, potrivit carora "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune" ar constitui cheltuieli nedeductibile.

In aceste conditii, atitudinea inspectorilor fiscali de a refuza dreptul de deducere pentru simplul si singurul motiv ca furnizorul D... S... I... SRL nu a dat curs solicitarii de informatii sau ca s-ar fi constatat anumite nereguli in activitatea proprie a acestuia, constituie un abuz contra intereselor societatii, intrucat nu exista niciun temei legal care sa le permita inspectorilor sa priveze societatea de dreptul de deducere pentru astfel de motive, care nu au nicio legatura cu societatea.

In linia aceluiasi abuz se inscrie si atitudinea inspectorilor fiscali de a ignora deliberat toate dovezile prezentate - din care a rezultat cu certitudine ca toate lucrarile facturate au fost efectiv executate de catre furnizor si ca sunt justificate pe baza de documente - si de a concluziona fara nicio logica sau temei ca tranzactiile nu ar avea la baza documente justificative (desi toate documentele justificative necesare le-au fost puse la dispozitie).

In realitate, din documentele puse la dispozitie, a rezultat in mod clar ca in fapt, lucrarile au fost executate, au fost legal facturate, ca facturile au fost remise in original si au fost inregistrate in mod legal in contabilitatea societatii (deci in ceea ce priveste societatea sunt intrunite toate conditiile legale pentru recunoasterea dreptului de deducere) si ca singura problema identificata a fost aceea ca in activitatea proprie a furnizorului au fost constatate anumite nereguli (privind angajarea personalului, indeplinirea obligatiilor declarative fata de bugetul de stat, etc), care nu privesc deloc societatea.

In mod indiscutabil, nu exista niciun temei legal care sa permita inspectorilor fiscali sa priveze societatea de dreptul legitim de deducere a cheltuielii sub un astfel de motiv, fara nicio legatura cu activitatea societatii, atata timp cat facturile emise de furnizor indeplinesc toate conditiile legii, lucrarile facturate au fost efectiv executate, iar achizitionarea si plata acestor lucrari este evident destinata a fi folosita in scopul unor operatiuni taxabile (societatea fiind remunerata de catre beneficiar pentru activitatea de antrepriza generala in contextul careia au fost subcontractate lucrarile).

Acest abuz al inspectorilor fiscali, conduce la situatia inadmisibila ca societatea sa fie sanctionata fara culpa pentru abaterile unui tert (respectiv pentru pretinse nereguli din activitatea proprie, interna, a furnizorilor), fapt ce incalca flagrant caracterul strict personal al raspunderii contraventionale sau penale ce ar putea decurge din aceste abateri si care, apartine exclusiv persoanelor in culpa, intrucat nu exista niciun temei legal care sa permita sanctionarea societatii (inclusiv prin neacordarea dreptului de deducere)

pentru pretinse fapte ilicite ale unor terte persoane.

Iar, sub acest aspect este cu atat mai inadmisibil ca un contribuabil corect, sa fie sanctionat si privat in mod nejustificat de dreptul de deducere ca urmare a incapacitatii ANAF de a asigura disciplina contabila si fiscala in randul unor terti parteneri contractuali, cu a caror gestiune interna, societatea nu are nicio legatura.

**1.3** Referitor la suma de ... lei (baza de impozitare) aferenta facturilor emise de SC N... SRL, echipei de inspectie fiscala i-au fost puse la dispozitie toate documentele din care rezulta ca furnizorul a executat efectiv lucrarile pentru care au fost emise facturile.

In acest sens, se anexeaza contestatiei facturile emise de acest furnizor in perioada controlata (care au fost prezentate si in original echipei de control), situatiile de lucrari/procese-verbale care au stat la baza emiterii facturilor, precum si extrase de cont din care rezulta ca toate facturile in discutie au fost si efectiv achitate - ceea ce cu siguranta nu s-ar fi intamplat daca lucrarile nu ar fi fost efectiv executate.

In plus, realitatea operatiunii economice care a generat emiterea facturilor poate fi constatata si prin examinarea fizica a lucrarilor executate de acest furnizor, lucrari care se regasesc incorporate in blocul de locuinte finalizat si receptionat conform legii, astfel ca in mod obiectiv si indiferent de lipsa raspunsului furnizorului la solicitarea echipei de control, s-a demonstrat in mod neindoielnic realitatea prestarii serviciilor/executiei lucrarilor, precum si faptul ca acestea au fost destinate unor operatiuni taxabile.

In consecinta, nu exista niciun dubiu ca toate aceste facturi au la baza operatiuni economice reale, respectiv lucrari efectiv executate si integral decontate, astfel ca nu se pune problema ca in speta sa fie incidente prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal (privitoare la tranzactiile artificiale sau care nu au un continut economic) sau art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, potrivit carora "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune" ar constitui cheltuieli nedeductibile.

In aceste conditii, atitudinea inspectorilor fiscali de a ne refuza dreptul de deducere pentru simplul si singurul motiv ca furnizorul ... SRL nu a dat curs solicitarii de informatii sau ca s-ar fi constatat anumite nereguli in activitatea proprie a acestuia, constituie un abuz contra intereselor societatii, intrucat nu exista niciun temei legal care sa le permita inspectorilor sa priveze societatea de dreptul de deducere pentru astfel de motive, care nu au nicio legatura cu societatea.

Acest abuz al inspectorilor fiscali, conduce la situatia inadmisibila ca societatea sa fie sanctionata fara culpa pentru abaterile unui tert (respectiv pentru pretinse nereguli din activitatea proprie, interna, a furnizorilor), fapt ce incalca flagrant caracterul strict personal al raspunderii contraventionale sau penale ce ar putea decurge din aceste abateri si care apartine exclusiv

persoanelor in culpa, intrucat nu exista niciun temei legal care sa permita sanctionarea societății (inclusiv prin neacordarea dreptului de deducere) pentru pretinse fapte ilicite ale unor terte persoane (respectiv pentru fapta ilicita a acestui subexecutant - cu care societatea nu are nicio legatura de afiliere - de a-si fi diminuat baza de calcul a impozitului pe profit prin includerea pe cheltuieli a unor operatiuni fictive, fara absolut nicio implicare a societatii).

Iar, sub acest aspect este cu atat mai inadmisibil ca un contribuabil corect, sa fie sanctionat si privat in mod nejustificat de dreptul de deducere ca urmare a incapacitatii ANAF de a asigura disciplina contabila si fiscala in randul unor terti parteneri contractuali, cu a caror gestiune interna societatea nu are nicio legatura.

**1.4** Referitor la suma de ... lei (baza de impozitare) aferenta facturilor emise de SC H... SRL, atitudinea inspectorilor fiscali de a lua in considerare exclusiv declaratia falsa a furnizorului - desi aceasta era contrazisa de toate documentele prezentate echipei de control, care fac dovada incontestabila a realitatii operatiunii economice, respectiv a executiei efective a tuturor lucrarilor facturate - este una abuziva si contrara tuturor principiilor (privind obligatia inspectorilor fiscali de a manifesta un rol activ, de a stabili in mod corect si complet starea de fapt fiscala etc.) care ar trebui sa guverneze activitatea de inspectie fiscala.

Astfel, si in cazul acestui furnizor, echipei de inspectie fiscala i-au fost puse la dispozitie toate documentele din care rezulta ca furnizorul a executat efectiv lucrarile pentru care au fost emise facturile, atat facturile cat si tranzactiile care au stat la baza lor fiind absolut reale.

In acest sens, se anexeaza contestatiei facturile emise de acest furnizor in perioada controlata (care au fost prezentate si in original echipei de control), situatiile de lucrari/procesele-verbale de receptie care au stat la baza emiterii facturilor, precum si extrase de cont din care rezulta ca toate facturile in discutie au fost si efectiv achitate - ceea ce cu siguranta nu s-ar fi intamplat daca lucrarile nu ar fi fost efectiv executate (sau, daca acest furnizor nu ar fi avut, intr-adevar, relatii comerciale cu societatea, ar fi trebuit sa restituie sumele incasate ca fiind plati nedatorate).

In plus, realitatea operatiunii economice care a generat emiterea facturilor poate fi constatata si prin examinarea fizica a lucrarilor executate de acest furnizor, lucrari care se regasesc incorporate in blocul de locuinte finalizat si receptionat conform legii, astfel ca in mod obiectiv si indiferent de declaratia falsa a furnizorului, s-a demonstrat neindoielnic realitatea prestarii serviciilor/executiei lucrarilor, precum si faptul ca acestea au fost destinate unor operatiuni taxabile.

In consecinta, nu exista niciun dubiu ca toate aceste facturi au la baza operatiuni economice reale, respectiv lucrari efectiv executate si integral decontate, astfel ca nu se pune problema ca in speta sa fie incidente



prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal (privitoare la tranzactiile artificiale sau care nu au un continut economic) sau art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, potrivit carora "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune" ar constitui cheltuieli nedeductibile.

În aceste conditii, atitudinea inspectorilor fiscali de a refuza dreptul de deducere exclusiv pe baza declaratiei evident false a furnizorului (cum ca nu ar fi avut relatii economice cu societatea) constituie un abuz contra intereselor societatii, intrucat nu exista niciun temei legal care sa le permita inspectorilor sa priveze societatea de dreptul de deducere pentru un astfel de motiv.

Aceasta cu atat mai mult cu cat, declaratia furnizorului era contrazisa de toate documentele prezentate echipei de control, care fac dovada incontestabila a realitatii operatiunii economice si era absolut evident ca prin declararea unui neadevar acest furnizor nu a urmarit decat sa se sustraga de la un eventual control incrucisat.

Se ajunge astfel si în acest caz, la situatia inadmisibila ca societatea sa fie sanctionata fara culpa pentru declaratia neadevarata a unui tert, si de a fi totodata victima relei vointe si a abuzului inspectorilor fiscali, care ignorand toate obligatiile legale ce le reveneau (de a stabili în mod corect si complet starea de fapt fiscala, tinand cont de toate documentele si informatiile ce le-au fost furnizate), a gasit în aceasta declaratie falsa pretextul perfect de a priva societatea de dreptul legitim de deducere a cheltuielii.

#### Anul 2013

În primul rând, ca o chestiune prealabila, societatea invedereaza ca începând cu anul fiscal 2013 a optat pentru declararea si plata impozitului pe profit anual, cu plati anticipate efectuate trimestrial, conform notificarii cu nr.../...2013, acest sistem fiind pastrat si în anul 2014, sens în care sunt aplicabile dispozitiile art.34 alin.(2) si (8) si art.35 din Codul fiscal, conform carora:

Art.34 (2) Începând cu data de 1 ianuarie 2013, contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin.(4) și (5), pot opta pentru declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art.35.

(8) Contribuabilii care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, determină plățile anticipate trimestriale în sumă de o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, actualizat cu indicele prețurilor de consum, estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata. Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate trimestriale, este impozitul pe profit datorat conform declarației privind impozitul pe profit, fără a lua în calcul

plățile anticipate efectuate în acel an.

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.

Prin urmare, în cadrul sistemului de calcul și plata a impozitului pe profit anual, orice eroare în tratamentul fiscal al unei cheltuieli poate genera dobanzi și penalități (inclusiv în cazul unui control fiscal în care sunt reclasificate cheltuieli din deductibile în nedeductibile), abia începând cu data de 25 martie a anului următor celui de referință, întrucât doar atunci ar deveni scadentă obligația contribuabilului de a depune declarația anuală de impozit pe profit aferentă întregului an precedent.

În lumina celor de mai sus, este evident că pentru întreg anul 2013, calculul majorărilor aferente impozitului pe profit s-a efectuat în mod eronat, calculul fiind raportat la scadențe trimestriale ale impozitului pe profit, deși societatea a optat pentru declararea și plata anuală a acestui impozit (un calcul corect presupunând că orice eventuale majorări să fie calculate doar începând cu data de 26.04.2014, iar eventualele diferențe de impozit să fie stabilite la nivelul datei de 31 decembrie, și nicidecum trimestrial).

În al doilea rând, societatea nu este de acord cu niciuna din constatările inspectorilor fiscali referitoare la reconsiderarea unor cheltuieli aferente anului 2013 ca fiind cheltuieli nedeductibile, după cum urmează:

- suma de ... lei (baza de impozitare) aferentă facturilor emise de SC D... S... I... SRL, ca fiind o cheltuială nedeductibilă - pentru aceeași argumentație expusă la anul 2012, la care face trimitere prin analogie;
- suma de ... lei (baza de impozitare) aferentă facturilor emise de SC N... SRL, ca fiind o cheltuială nedeductibilă - pentru aceeași argumentație expusă la anul 2012, la care face trimitere prin analogie;
- suma de ... lei (baza de impozitare) aferentă facturilor emise de SC H... SRL, ca fiind o cheltuială nedeductibilă - pentru aceeași argumentație expusă la anul 2012, la care face trimitere prin analogie.

**1.5.** Referitor la suma de ... lei (baza de impozitare) aferentă facturilor emise de SC A... M... SA, motivația inspectorilor fiscali nu are nicio legătură cu obiectul serviciilor facturate, în sensul că activitatea de administrare rate nu se referă nicidecum la administrarea de credite bancare sau altfel de împrumuturi.

Sub acest aspect, inspectorii concluzionează fără niciun temei că, potrivit celor două contracte de prestări-servicii încheiate de societate cu prestatorul A... M... SA, suma în discuție, reprezentând pretul unor servicii de “administrare rate”, ar viza activitatea de administrare de credite bancare sau de alte împrumuturi, iar singurul motiv pentru care suma este tratată ca nedeductibilă, constă în aceea că în perioada respectivă societatea nu avea în derulare astfel de credite.

În realitate, această concluzie a inspectorilor fiscali nu se bazează pe

absolut nimic. Dimpotriva, daca inspectorii ar fi citit contractele de prestari-servicii incheiate cu prestatorul A... M... SA (dintre care contractul cu nr.../...2013), ar fi putut constata (din art.4.1. din contract), ca pretul in discutie a fost perceput pentru servicii de administrare a contractelor de vanzare-cumparare cu plata in rate incheiate cu clientii (cumparatori de apartamente din proiectul imobiliar pentru care societatea asigura antrepriza generala) si nu are absolut nicio legatura cu creditele bancare.

De altfel, intregul pret platit de societate prestatorului A... M... SA, pentru activitatea de administrare a contractelor de vanzare-cumparare cu plata in rate, a fost recuperat de societate, luna de luna, prin refacturare catre beneficiarul din contractul de antrepriza (ca parte din pretul total al serviciului de management general al proiectului), motiv in plus pentru ca aceste sume sa nu poata fi considerate nedeductibile (intrucat ele s-au reflectat integral in veniturile obtinute de societate de la beneficiarul proiectului pentru care a asigurat antrepriza generala).

Or, intreaga aceasta nepermisa confuzie a inspectorilor fiscali putea fi evitata daca acestia ar fi pus in discutie - astfel cum erau obligati sa o faca - posibila neclaritate legata de intelesul activitatii de "administrare rate" sau daca ar fi citit cu atentie documentele ce le-au fost puse la dispozitie.

Prin urmare, este cat se poate de clar ca in cazul din speta, nu se pune problema incidentei dispozitiilor art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, invocat in raportul de inspectie fiscala (privind cheltuielile cu prestările de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte) si ca tratarea ca nedeductibila a sumei sus-mentionate nu are nicio justificare legala.

#### Anul 2014

Se face trimitere prin analogie la consideratiile de mai sus (anul 2013) referitoare la reconsiderarea ca nedeductibile a cheltuielilor din facturile emise in perioada verificata de catre SC A... M... SA.

In concluzie, se apreciaza ca toate constatările inspectorilor fiscali privind pretinsa nedeductibilitate a cheltuielilor enuntate mai sus, se inscriu pe linia unui grav abuz savarsit in dauna drepturilor si intereselor legitime ale societatii, in scopul vadit de a o priva fara temei, de dreptul de deducere a unor cheltuieli reale si absolut justificate, in contextul activitatii de antrepriza generala desfasurata de societate in cadrul acestui proiect imobiliar.

In al doilea rand, in ceea ce priveste majorările de intarziere, avand in vedere ca perioada supusa controlului este pana la 30.09.2014, inspectorii fiscali nu aveau dreptul sa stabileasca diferente de impozite decat pana la nivelul datei de 31 decembrie 2013 (impozit anual conform notificarii .../...2013).

Aceasta deoarece, dupa cum s-a aratat mai sus, in cadrul sistemului de calcul si plata a impozitului pe profit anual, orice eroare in tratamentul fiscal

al unei cheltuieli poate genera, abia incepand cu data de 25 martie a anului urmator celui de referinta, dobanzi si penalitati, in cazul unui control fiscal in care sunt reclasificate cheltuieli din deductibile in nedeductibile.

Prin urmare, toate majorarile de intarziere calculate pentru anul 2014 se impun a fi anulate, iar orice eventuale diferente de impozit pentru anul 2014 nu pot fi stabilite (avand in vedere ca avizul de inspectie fiscala este pana la 30.09.2014, si nu pana la 31.12.2014).

## 2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

**2.1** Referitor la TVA in suma de ... lei aferenta facturilor emise de furnizorul B... Z... ..., societatea a actionat de totala buna-credinta in relatia contractuala cu furnizorul, avand convingerea ferma ca acesta era legal si valabil inregistrat in scop de TVA, cata vreme la data contractarii serviciilor prestatorul B... Z... ... a inmanat o copie a certificatului de inregistrare a sa in scop de TVA seria .../...2010.

Pe de alta parte, dincolo de faptul ca nu exista nicio dispozitie legala care sa impuna (in calitatea sa de beneficiar) ca la receptionarea fiecarei facturi de la un furnizor sa verifice la Ministerul Finantelor Publice daca respectivul furnizor mai este sau nu valabil inregistrat in scop de TVA, in conditiile in care informatiile publicate pe site-ul mfinante.ro contin deseori erori si sunt frecvent actualizate cu mari intarzieri, pentru societate era aproape imposibil sa verifice in timp util daca inregistrarea prestatorului in scop de TVA mai era sau nu valabila (iar potrivit legii nici nu era de datoria societatii sa faca o astfel de ancheta).

Sub acest aspect, face trimitere la decizia civila cu nr.../...2013 pronuntata de ICCJ - Sectia de contencios administrativ si fiscal intr-o cauza similara, unde autoritatea fiscala a decis - atat prin decizia de impunere, cat si prin decizia de solutionare a contestatiei - anulara dreptului de deducere a TVA, intre altele, pentru motivul ca furnizorul nu era inregistrat ca platitor de TVA, iar in calea de atac a recursului Inalta Curte a admis actiunea contestatorului, a anulat atat decizia de impunere cat si decizia nefavorabila de solutionare a contestatiei, iar pe fond a recunoscut dreptul de deducere a TVA in favoarea primitorului facturii, retinand ca "Intreaga jurisprudenta CJUE citata de instanta de fond in considerentele sentintei ... conduce la concluzia ca nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv ca emitentul unei facturi a savarsit nereguli, fara ca autoritatea fiscala sa dovedeasca, avand in vedere elemente obiective, ca persoana impozabila respectiva stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda fiscala comisa de emitentul facturii respective sau de un alt operator in amonte."

Astfel, prin decizia anterior mentionata, publicata ca practica relevanta in Culegerea de decizii a ICCJ pe anul 2013, Inalta Curte a concluzionat ca: "Acordarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a celor de forma, primele vizand insasi

existenta dreptului de deducere, iar celelalte conditiile de exercitare a acestuia. O data indeplinite toate conditiile de forma si de fond impuse de lege, in lipsa dovedirii de catre autoritatea fiscala, in baza unor elemente obiective, a faptului ca persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda comisa de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzata.”

In lumina acestei decizii a ICCJ, contestatorul sustine ca autoritatea fiscala nu a dovedit, in baza unor elemente obiective, ca societatea ar fi stiut sau ar fi trebuit sa stie despre pretinsa frauda fiscala savarsita de acest prestator, prin emiterea in continuare de facturi cu TVA si dupa ce inregistrarea in scop de TVA i-a fost retrasa. Iar sub acest aspect, este de retinut si ca in aceasta privinta, sarcina probei incumba autoritatii fiscale si nu poate fi rasturnata in sensul de a se pretinde societatii sa faca proba contrarie speculatiilor organului fiscal.

Aceasta practica elocventa a ICCJ este, de altfel, in deplina concordanta cu textele legale care reglementeaza conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, care se rezuma la - (1) conditia de fond prevazuta de art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal (respectiv ca lucrarea achizitionata - si care in mod cert a fost si efectiv executata - sa fie destinata utilizarii in folosul unei operatiuni taxabile) si respectiv - (2) conditia de forma impusa de art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal (respectiv detinerea de facturi care sa cuprinda toate elementele prevazute de art.155 alin.(5)), fara ca legiuitorul sa fi impus in sarcina primitorului facturii vreo conditie suplimentara in sensul de a face pe cont propriu vreo ancheta fiscala in scopul de a verifica validitatea codului de inregistrare a furnizorului in scop de TVA mentionat pe factura (ci, dimpotriva, diligentele pe care trebuie sa le depuna primitorul facturii se rezuma la examinarea formala a continutului acesteia, toate celelalte sarcini de a verifica legalitatea emiterii facturii de catre furnizor revenind exclusiv autoritatii fiscale).

Prin urmare, in conditiile in care (1) serviciile contractate de societate cu acest prestator au fost in mod legal si efectiv prestate, (2) la contractarea acestor servicii prestatorul a facut dovada inregistrarii sale valabile in scop de TVA, (3) facturile emise de acest prestator intruneau toate conditiile de forma prevazute de lege, (4) societatea a si achitat integral contravaloarea acestor facturi (inclusiv TVA-ul aferent) si (5) autoritatea fiscala nu a facut dovada, prin elemente obiective certe, ca societatea ar fi cunoscut despre frauda fiscala comisa de emitentul facturii, contestatorul considera ca nu exista niciun temei sau justificare legala pentru a se refuza societatii dreptul de deducere a TVA.

**2.2** Referitor la TVA in suma de ... lei aferenta facturilor emise de furnizorul SC R... & S... A... SRL, contestatorul face trimitere la argumentatia expusa la pct.2.1. de mai sus, care este integral aplicabila prin analogie.

**2.3** Referitor la TVA in suma de ... lei aferenta facturilor emise de

prestatorul SC D... S... I... SRL, contestatorul face trimitere, in primul rand, la argumentatia din partea referitoare la impozitul pe profit, in sensul ca este inadmisibil a se face confuzie intre doua situatii de fapt cu totul distincte si cu consecinte diferite, si anume:

(1) ipoteza in care ar exista indicii ca serviciul facturat nu a fost efectiv prestat - situatie ce ar fi putut justifica refuzarea dreptului de deducere, dar care nu se regaseste in cazul din speta, si

(2) ipoteza in care serviciul facturat a fost efectiv prestat - situatie in care recunoasterea dreptului de deducere este obligatorie si care se regaseste in cazul din speta - dar se constata anumite abateri in activitatea interna a prestatorului, caz in care se impune sanctionarea contraventionala, fiscala etc. a prestatorului in culpa - si nicidecum a beneficiarului - pentru neregulile constatate.

In cazul din speta, sustinerea ca facturarea nu ar fi avut la baza o operatiune economica reala este absurda, intrucat indiferent de neregulile din activitatea sau contabilitatea proprie a subexecutantului, in fapt, lucrarea contractata si platita de societate a fost efectiv executata (dovada clara in acest sens fiind in primul rand existenta fizica a lucrarilor, dar si situatiile de lucrari si procesele-verbale de receptie), astfel ca nu exista niciun dubiu in privinta realitatii prestarii serviciilor de constructii.

De asemenea, nu exista niciun dubiu in privinta faptului ca achizitionarea si plata serviciilor de constructii este destinata a fi folosita de societate in folosul unor operatiuni taxabile (in sensul dispozitiilor art.11 coroborat cu art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003), dovada certa in acest sens fiind insusi contractul de antrepriza generala incheiat cu dezvoltatorul imobiliar si care a fost onorat de dezvoltator.

Cat priveste conditiile in care subexecutanti au prestat serviciile de constructii si eventualele abateri savarsite de subexecutanti in acest sens, acestea nu au nicio legatura cu societatea sau cu dreptul de deducere a intregii TVA aferenta facturilor emise, atata timp cat aceste facturi indeplinesc, sub aspect formal, toate conditiile legii, prestarea de servicii a fost efectiv executata (lucru ce nu poate fi contestat), iar achizitionarea si plata acestor servicii este evident destinata a fi folosita in scopul unor operatiuni taxabile.

In acest sens, contestatorul reitereaza observatia ca raspunderea (penala, contraventionala etc.) pentru pretinsele fapte ilicite savarsite de subexecutanti, este una strict personala si apartine exclusiv subexecutantilor in culpa, neexistand niciun temei legal care sa permita sanctionarea societatii (inclusiv prin neacordarea dreptului de deducere a TVA) pentru fapte ce nu ne apartin societății sau pentru consecintele prejudiciabile ale acestor fapte.

Toti subexecutanti in discutie sunt terti fata de societate, astfel ca in mod obiectiv, aceasta nu avea nicio parghie legala sau contractuala de a verifica daca si in ce masura, acestia isi indeplinesc obligatiile fata de salariati si bugetul de stat.

Dimpotriva, in calitatea sa de beneficiar a lucrarilor de constructii, singurele prerogative pe care le avea - atat potrivit contractului, cat si potrivit dispozitiilor legale referitoare la contractul de antrepriza - erau de a verifica executarea cantitativa, calitativa si la timp a lucrarilor de constructii (lucru pe care l-a facut pe intreaga perioada a executiei lucrarilor), societatea neavand nicio posibilitate concreta de a verifica daca subexecutantii isi indeplinesc obligatiile fata de alte entitati sau institutii ale statului.

Cat priveste sarcina de a verifica indeplinirea de catre subexecutanti a obligatiilor legale referitoare la angajarea personalului, plata contributiilor aferente, intocmirea declaratiilor prevazute de lege, plata obligatiilor fiscale, aceasta incumba exclusiv institutiilor statului (ITM, organe fiscale etc.), astfel ca este inadmisibil ca in conditiile in care societatea a desfasurat in mod corect activitatea si si-a indeplinit toate obligatiile prevazute de lege, sa fie sanctionata pentru lipsa de diligenta a organelor statului in a verifica din timp, conduita fiscala a subexecutantilor si a lua impotriva acestora masurile ce se impuneau.

Avand in vedere cele de mai sus, este evident ca in cazul din speta nu exista niciun temei sau justificare legala pentru a se refuza societatii dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, si in acest caz sunt aplicabile prin analogie consideratiile deciziei civile cu nr.../...2013 a ICCJ - Sectia de contencios administrativ si fiscal (la care a facut referire mai sus), in sensul ca:

“Acordarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a celor de forma, primele vizand insasi existenta dreptului de deducere, iar celelalte conditiile de exercitare a acestuia. O data indeplinite toate conditiile de forma si de fond impuse de lege, in lipsa dovedirii de catre autoritatea fiscala, in baza unor elemente obiective, a faptului ca persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o fraudă comisa de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzata.”

In aceste conditii, dat fiind ca nu s-a dovedit prin elemente obiective vreo culpa a societatii, dreptul societății de deducere a TVA trebuie analizat strict numai in raport de conditiile de fond si de forma prevazute de lege, conditii integral indeplinite.

**2.4** Referitor la dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise de prestatorul A... E... I... SRL in perioada 15.11.2013-12.12.2013, imprejurarea ca intr-o anumita perioada acest furnizor nu figura inregistrat in scop de TVA, contestatorul face trimitere la argumentatia expusa pe larg la pct.2.1. de mai sus, care este integral aplicabila prin analogie.

Cat priveste argumentul ca furnizorul nu a raspuns solicitarii de informatii emise de inspectorii fiscali, acesta este lipsit de relevanta intrucat,

excede condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevazute de lege.

Astfel, în condițiile în care societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală toate documentele solicitate (contracte de prestări-servicii, facturile fiscale emise de acest furnizor, precum și toate situațiile de lucrări/procese-verbale de recepție aferente), atât în original cât și în copie, din care a rezultat fără niciun dubiu realitatea operațiunii economice, respectiv faptul că acest furnizor a prestat efectiv toate serviciile pentru care au fost emise facturile, iar toate condițiile de fond și de formă prevazute de lege pentru recunoașterea dreptului de deducere erau îndeplinite, nu există niciun motiv legitim pentru ca acest drept de deducere să fie refuzat.

**3.** În completare la motivarea contestației formulate, cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2015, societatea contestatoare invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, anexând în acest sens, hotărârile preliminare în Cauza C-142/11 și Cauza-C80/11 cu privire la regimul dreptului de deducere a TVA în conformitate cu Normele Europene de drept comunitar și care statuează că, autorității fiscale îi revine obligația atât de a dovedi, prin elemente obiective, că persoana impozabilă care invocă dreptul de deducere a TVA știa despre fraudele comise în amonte, cât și de a efectua controalele necesare asupra persoanelor impozabile, pentru a detecta și preveni neregulile și fraudele fiscale.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit, anul 2012

În urma verificării evidenței contabile a societății, s-au constatat următoarele deficiențe:

**a)** În perioada 30.08.2012 - 23.11.2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă o serie de facturi emise de către SC C... D... T... SRL în valoare totală de ... lei din care, baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând prestări de servicii .

În vederea clarificării stării de fapt, echipa de inspecție fiscală a întocmit adresa înregistrată la AIF ... sub nr..../...2015, emisă către SC C... D... T... SRL, prin care s-au solicitat:

- fișe de cont a clientului X SRL, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014
- contracte încheiate între cele două societăți
- copie facturi emise către societatea petentă în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 și documente care stau la baza întocmirii acestora (situații de lucru, rapoarte, comenzi, după caz dovada efectuării transportului de bunuri), dovada încasării bunurilor/prestărilor facturate



- structura personalului SC C... D... T... SRL în conformitate cu statele de plată pe perioada 2012 - 2014 (dacă este cazul contracte de subantrepriză pentru realizarea lucrărilor facturate la societatea petentă în perioada 2012 – 2014)

- dacă este cazul, proveniența materialelor necesare lucrărilor de construcții facturate.

SC C... D... T... SRL a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, fișa de cont a clientului SC ... SRL, copie factură emisă către societate, extras de bancă și structura personalului.

Din documentele puse la dispoziție s-a constatat faptul că, SC C... D... T... SRL a emis o singură factură către SC ... SRL în suma de ... lei, reprezentând restituire 5% garanție de bună execuție în data de 11.12.2014.

Cu privire la furnizorul SC C... D... T... SRL, domnul D...D... N... în calitate de administrator al SC ... SRL, prin nota explicativă nr.../...2015 a precizat faptul că, nu cunoaște cine a întocmit facturile emise de către SC C... D... T... SRL, acestea au fost predate de către un delegat al firmei pe care nu a avut obligația de a-l legitima și pe parcursul lucrărilor s-a ținut legătura cu delegații firmei, respectiv cu reprezentantul firmei.

Domnul D...D... N... nu a precizat numele, respectiv funcția persoanei care ar fi fost delegat din partea furnizorului și nu a prezentat alte documente din care să rezulte realizarea acestor tranzacții.

De asemenea, urmare a analizării facturilor care ar fi fost emise de către SC C... D... T... SRL, s-a constatat că la rubrica destinată beneficiarului s-a menționat un CUI eronat (...) - pe un număr de 9 facturi aferente anului 2012, înregistrate în evidența contabilă, neavând astfel calitatea de document justificativ.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și art.155 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.44 și pct.69 alin.(6) lit.c) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC C... D... T... SRL.

**b)** In data de 05.11.2012, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC D... S... I... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

SC D... S... I... SRL a fost declarată inactivă de la data de 27.12.2014, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Echipa de control a constatat faptul că SC D... S... I... SRL a emis facturi al căror beneficiar a fost societatea petentă.

Prin factura nr. .../...2012 s-a evidențiat contravaloarea unor prestări de servicii în construcții.

Furnizorul a emis situații de lucrări sumare prin care s-a specificat natura serviciilor prestate.

Intre SC ... SRL, în calitate de beneficiar și SC D... S... I... SRL, în calitate de furnizor de servicii, s-a încheiat un contract de antrepriză nr.../...2012 având ca obiect “realizare tuturor lucrărilor de construcții (montaj structură lemn, montaj luminator, montat tablă cutată, montat acoperiș, etc.)”.

În vederea clarificării stării de fapt fiscale a fost emisă adresa înregistrată la AIF ... sub nr.../...2015 către SC D... S... I... SRL, prin care s-au solicitat:

- fișe de cont a clientului X SRL, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014
- contracte încheiate între cele două societăți
- copie facturi emise către societatea petentă în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 și documente care stau la baza întocmirii acestora (situații de lucru, rapoarte, comenzi, după caz dovada efectuării transportului de bunuri), dovada încasării bunurilor/prestărilor facturate
- structura personalului SC D... S... I... SRL în conformitate cu statele de plată pe perioada 2012 - 2014 (dacă este cazul contracte de subantrepriză pentru realizarea lucrărilor facturate la societatea petentă în perioada 2012 - 2014)
- dacă este cazul, proveniența materialelor necesare lucrărilor de construcții facturate.

SC D... S... I... SRL nu a dat curs solicitării de informații.

Conform bazei de date fiscnet, în data de 01.08.2013, SC D... S... I... SRL a făcut obiectul unui control încrucișat cu privire la stabilirea realității și legalității tranzacțiilor efectuate, în urma căruia s-a întocmit procesul-verbal nr.... . În cuprinsul acestuia, s-a precizat că societatea nu dispune de personal suficient pentru efectuarea lucrărilor contractate și nu a putut dovedi încheierea unor contracte de subantrepriză, din aplicația C-lynx nu au existat date cu privire la declararea de prestări servicii de posibili furnizori în raport cu partenerul SC D... S... I... SRL. De asemenea, în cuprinsul procesului-verbal nr.../...2013 se arată că societatea nu dispunea de utilajele necesare prestărilor de servicii contractate. Urmare a celor prezentate, echipa de inspecție fiscală a sesizat organele de cercetare penală pentru faptele savârșite de către SC D... S... I... SRL.

În data de 26.01.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul AIF ... au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ..., reținându-se că societatea se află în procedura de insolvență din data de 16.01.2014, administrator fiind SCP I... G... SPRL. Societatea de insolvență nu a prezentat echipei de inspecție fiscală niciun document justificativ, neaflându-se în posesia acestora. În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală s-a precizat că echipa de inspecție fiscală, urmare a analizării diferențelor constatate din declarația cod 394, a procedat la emiterea unor adrese de solicitare informații de la partenerii de afaceri ai SC D... S... I... SRL. Au fost identificate neconcordanțe semnificative în raport cu clienții societății, constatându-se că societatea nu declară nici în Declarațiile cod 394 și nici în Deconturile de TVA livrările efectuate. Urmare a

constatărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală din cadrul AIF ... a sesizat organele de cercetare penală pentru faptele săvârșite de către SC D... S... I... SRL.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferente facturii care ar fi fost emisă de către SC D... S... I... SRL.

c) În perioada 23.11.2012 - 13.12.2012, societatea a derulat tranzacții cu SC N... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Prin facturile emise s-a evidențiat contravaloarea unor prestări de servicii în construcții. Furnizorul a emis situații de lucrări sumare prin care s-a specificat natura serviciilor prestate.

S-a constatat că între SC ... SRL, în calitate de beneficiar și SC N... SRL, în calitate de furnizor de servicii, s-a încheiat un contract de antrepriză nr..../...2012 având ca obiect "realizare tuturor lucrărilor de finisaje interioare glet și lavabil pentru Bloc ...".

În vederea clarificării stării de fapt fiscale s-a emis adresa înregistrată la AIF ... sub nr..../...2015 către SC N... SRL, prin care s-au solicitat:

- fișe de cont a clientului X SRL, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014
- contracte încheiate între cele două societăți
- copie facturi emise către societatea petentă în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 și documente care stau la baza întocmirii acestora (situații de lucru, rapoarte, comenzi, după caz dovada efectuării transportului de bunuri), dovada încasării bunurilor/prestărilor facturate
- structura personalului SC N... SRL în conformitate cu statele de plată pe perioada 2012 - 2014 (dacă este cazul contracte de subantrepriză pentru realizarea lucrărilor facturate la societatea petentă în perioada 2012 - 2014)
- dacă este cazul, proveniența materialelor necesare lucrărilor de construcții facturate.

SC N... SRL nu a dat curs solicitării de informații.

În data de 12.01.2015, SC N... SRL a făcut obiectul unui control inopinat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul AIF ..., în vederea stabilirii realității și legalității operațiunilor desfășurate de către societate, întocmindu-se procesul-verbal nr.47/12.01.2015. S-a constatat faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă operațiuni care "nu sunt reale și care au avut drept scop diminuarea TVA de plată și diminuarea impozitului pe profit prin includerea pe cheltuieli a unor operațiuni fictive". Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... au constatat că SC N... SRL nu funcționează la sediul declarat, astfel că s-a propus includerea societății pe lista contribuabililor inactivi.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC N... SRL.

**d)** În perioada 06.12.2012 - 19.12.2012, societatea a derulat tranzacții cu SC H... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Prin facturile emise de către SC H... SRL s-a evidențiat contravaloarea unor prestări de servicii în construcții. Furnizorul a emis situații de lucrări sumare prin care s-a specificat natura serviciilor prestate.

Între SC ... SRL, în calitate de beneficiar și SC H... SRL, în calitate de furnizor de servicii, s-a încheiat Contractul de antrepriză nr.../...2012 având ca obiect “realizarea tuturor lucrărilor de placare gresie terase, balcoane pentru Bloc ...”.

În vederea clarificării stării de fapt fiscale s-a emis adresa înregistrată la AIF ... sub nr.../...2015 către SC H... SRL prin care s-au solicitat:

- fișe de cont a clientului X SRL, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014
- contracte încheiate între cele două societăți
- copie facturi emise către societatea petentă în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 și documente care stau la baza întocmirii acestora (situații de lucru, rapoarte, comenzi, după caz dovada efectuării transportului de bunuri), dovada încasării bunurilor/prestărilor facturate
- structura personalului SC H... SRL în conformitate cu statele de plată pe perioada 2012 - 2014 (dacă este cazul contracte de subantrepriză pentru realizarea lucrărilor facturate la societatea petentă în perioada 2012 - 2014)
- dacă este cazul, proveniența materialelor necesare lucrărilor de construcții facturate.

Prin adresa nr.../...2015, administratorul SC H... SRL a comunicat echipei de inspecție fiscală că nu s-au derulat relații comerciale cu societatea petentă, în consecință neavând documente justificative.

Cu privire la SC H... SRL, domnul D...D... N..., prin nota explicativă nr.../...2015 a precizat că nu cunoaște cine a întocmit facturile emise de către furnizor, facturile au fost predate de către un delegat al firmei pe care nu a avut obligația de a-l legitima și pe parcursul lucrărilor s-a ținut legătura cu delegați ai firmei, respectiv cu reprezentantul firmei.

Domnul D...D... N... nu a precizat numele, respectiv funcția persoanei care ar fi fost delegat din partea furnizorului și urmare a analizării conținutului facturilor care ar fi fost emise de către SC H... SRL s-a constatat că acestea au fost transmise la SC ... SRL prin poștă, la rubrica destinată “date privind expediția” fiind înscrisă mențiunea “prin poștă”.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC H... SRL.

In anul 2013, în urma verificării evidenței contabile a societății, s-au constatat următoarele deficiențe:

**a)** In data de 17.07.2013, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC D... S... I... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei .

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit aferent anului 2012, expusă la litera b), integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferentă facturii care ar fi fost emisă de către SC D... S... I... SRL.

**b)** In perioada 17.01.2013 - 21.08.2013, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC N... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei .

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit aferent anului 2012, expusă la litera c), integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC N... SRL.

**c)** In perioada 07.02.2013 - 27.04.2013, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC H... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei .

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit aferent anului 2012, expusă la litera d), integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC H... SRL.

d) In data de 11.04.2013, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC C... G... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

SC C... G... SRL a fost declarată inactivă de la data de 14.03.2012 până la data de 15.07.2013.

Echipa de control a constatat că SC C... G... SRL a emis factura nr..../...2013 în perioada în care a fost declarată inactivă.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), alin.(1<sup>2</sup>) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.3 alin.(1) și alin.(2) din OPANAF nr.575/2006 modificat și completat prin OPANAF nr. 697/2007, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei aferente facturii emisă de către SC C... G... SRL.

e) In perioada 31.10.2013-31.12.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii “administrare rată” așa cum rezultă din anexele la facturile emise de către SC A... M... SA, cu o bază de impozitare în sumă de ... lei.

Intre cele două societăți s-au încheiat contracte de consultanță și management, astfel:

- contractul nr..../...2012 având ca obiect “gestionarea, organizarea și conducerea parțială a activității sale, pe baza unor obiective și criterii de performanță stabilite de părți, indicatorii de referință obiectivele și criteriile de performanță se vor întocmi lunar cu acordul părților, fiind stabilită în baza rezultatelor financiar-contabile și a unui plan de afaceri ...”;

- contractul nr..../...2013 având același obiectiv ca și contractul nr..../...2012.

Urmare a analizării contractelor mai sus menționate și a rapoartelor de lucru, s-a constatat că la obiectul contractelor s-a specificat și prestarea de servicii constând în “administrare rate” cu toate că în evidența contabilă a societății nu sunt evidențiate credite în contul 167 “Alte împrumuturi și datorii asimilate” având înregistrate doar garanții de bună execuție primite de la diverși subexecutanți și nici alte conturi în care să fie evidențiate credite care să necesite administrare.

Urmare a faptului că societatea nu are contractat niciun credit pe termen lung sau scurt de la entități bancare și nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor cu prestările servicii constând în “administrare rată”, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente prestărilor de servicii efectuate de SC A... M... SA.

Astfel, s-au încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In perioada 01.01.2014 - 30.09.2014, în urma verificării evidenței contabile a societății, s-au constatat următoarele deficiențe:

In perioada 31.01.2014 - 30.04.2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii “administrare rată” așa cum rezultă din anexele la facturile emise de către SC A... M... SA, cu o bază de impozitare în sumă de ... lei .

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit aferent anului 2013, expusă la litera e), integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente facturilor de prestări servicii efectuate de SC A... M... SA.

In baza art.105 alin.(9) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și pct.102.7 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, s-a întocmit Dispoziția de măsuri nr..../...2015 prin care se dispune depunerea unei Declarații rectificative privind impozitul pe profit aferent anului 2014, în care să se țină cont de cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, stabilite pentru perioada 01.01.2014 - 30.09.2014.

In concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, societatea datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent perioadei 01.01.2012 - 31.12.2013.

In conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

#### Referitor la taxa pe valoarea adăugată

a) In perioada verificată, 29.03.2012 - 30.09.2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă o serie de facturi emise de către B... Z... ..., în valoare totală de ... lei din care, baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în condițiile în care furnizorul nu a fost plătitor de TVA la data emiterii facturilor.

Intre cele două societăți s-au încheiat un număr de 3 contracte de subantrepriză, astfel:

-contract de subantrepriza nr..../...2013

-contract de subantrepriza nr..../...2013

- contract de subantrepriza nr..../...2014,

având ca obiect “subantreprenorul se obligă să realizeze toate lucrările și serviciile conexe necesare în vederea realizării complete și predării către antreprenor a lucrării constând în instalații sanitare, încălzire, canalizare și ventilație precum și lucrări constând în echipare stație pompare canalizare menajeră”.

Societatea petentă a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, situații de lucrări emise de către B... Z... .... Aceste situații de lucrări sunt sumare, nespecificându-se ore/om lucrate, materialele folosite, etc.

Din consultarea site-ului mfinante.ro s-a constatat că furnizorul B... Z... ... fost înregistrat ca și plătitor de TVA doar în perioada 20.12.2010 - 01.08.2012.

Astfel, societatea a încălcat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În consecință, echipa de control a considerat că societatea nu are dreptul de a deduce TVA în sumă de ... lei, aferentă perioadei 31.07.2013 - 30.09.2014.

**b)** În perioada verificată, 29.03.2012 - 30.09.2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă o serie de facturi emise de către SC R... & S... A... SRL, în valoare totală de ... lei din care, baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând avans conform contract de antrepriză nr. .../...2013, în condițiile în care furnizorul nu a fost plătitor de TVA la data emiterii facturilor.

Între cele două societăți s-a încheiat contractul de subantrepriză nr.66/17.06.2013, deși în factura care a fost înregistrată în evidența contabilă a SC ... SRL, este înscris un alt număr de contract respectiv, contract nr.../...2013.

De asemenea, societatea petentă a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală factura nr.... care reprezintă storno avans conform contract nr.../...2013, având o bază de impozitare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

Astfel, au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Pe perioada cuprinsă între 25.07.2013 respectiv, 25.08.2013 și 22.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează majorări și penalități de întârziere.

**c)** În data de 17.07.2013, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC D... S... I... SRL, având o valoare totală fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei .

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit aferent anului 2013, expusă la litera a), integral aplicabilă prin analogie, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii care a fost emisă de SC D... S... I... SRL în data de 17.07.2013 .



d) In perioada 15.11.2013 - 12.12.2013, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC A... E... I... SRL, în sumă totală de ... lei din care, baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Intre SC ... SRL, în calitate de beneficiar și SC A... E... I... SRL, în calitate de furnizor de servicii, s-a încheiat contractul de antrepriză având ca obiect efectuarea de lucrări în construcții.

In vederea clarificării stării de fapt fiscale s-a emis Adresa înregistrată la AIF ... sub nr.../...2015 către SC A... E... I... SRL, prin care s-au solicitat:

- fișe de cont a clientului X SRL pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014
- contracte încheiate între cele două societăți
- copie facturi emise către societatea petentă în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 și documente care stau la baza întocmirii acestora (situații de lucru, rapoarte, comenzi, după caz dovada efectuării transportului de bunuri), dovada încasării bunurilor/prestărilor facturate
- structura personalului SC A... E... I... SRL în conformitate cu statele de plată pe perioada 2012 - 2014 (dacă este cazul contracte de subantrepriză pentru realizarea lucrărilor facturate la societatea petentă în perioada 2012 - 2014)
- dacă este cazul, proveniența materialelor necesare lucrărilor de construcții facturate.

SC A... E... I... SRL nu a dat curs solicitării de informații .

In perioada 15.11.2013 - 12.12.2013, SC A... E... I... SRL nu a fost înregistrată ca și plătitor de TVA (perioadă în care s-au emis un număr de 11 facturi), astfel, SC ... SRL a dedus în mod nejustificat, TVA în sumă de ... lei.

In conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de ... lei aferentă facturilor care au fost emise de SC A... E... I... SRL în perioada 15.11.2013 - 12.12.2013.

In concluzie, la data finalizării prezentei inspecții fiscale, societatea datorează o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

In conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

SC ... SRL ..., înregistrată la ORC sub nr...., cod unic de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal ..., reprezentată prin domnul D...D... N..., în calitate de administrator.

Urmare a analizării prin sondaj a tranzacțiilor efectuate între SC ... SRL ... și principalii furnizori, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că există unele deficiențe în Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394.

În acest sens, în vederea verificării stării de fapt, s-a procedat la întocmirea unor adrese de solicitare informații de la societățile furnizoare. Parte din societățile furnizoare au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele solicitate cu privire la tranzacțiile efectuate cu societatea contestatoare, în corelație cu cele deținute de petent, iar celelalte nu au dat curs solicitărilor.

**A.** Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petentul poate beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă totală de ... lei.

**A.1.)** Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

În fapt, din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că, în cuprinsul contestației formulată de societatea petentă nu sunt invocate temeiuri de drept și nu sunt prezentate argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală conform art.65, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr....-... ..2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....-... ..2015 contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, motivele de fapt și de drept reținute fiind următoarele:

În data de 11.04.2013, societatea a derulat tranzacții cu furnizorul SC C... G... SRL. Furnizorul a emis factura nr.../...2013, în perioada în care a fost declarată inactivă, respectiv perioada 14.03.2012 - 15.07.2013.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), alin.(1<sup>2</sup>) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.3 alin.(1) și alin.(2) din OPANAF nr.575/2006 modificat și completat prin OPANAF nr.697/2007, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente facturii emisă de către SC C... G... SRL.

Referitor la constatările motivate de către organele de inspecție fiscală cu privire la cheltuielile în sumă de ... lei și incluse în baza impozabilă stabilită suplimentar, prin contestația formulată, petentul nu aduce niciun

argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

Potrivit dispozițiilor legale citate, prin contestație, societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea petentă, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr....-... ..2015 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, se va reține ca legală măsura organelor de inspecție fiscală de trecere în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei de ... lei.

**A.2.)** Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care, nu s-a putut verifica realitatea prestării serviciilor facturate.

În fapt, la nivelul perioadei 30.08.2012 - 23.11.2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții în valoare totală de ... lei din care,

baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, conform facturilor emise de către SC C... D... T... SRL, reprezentând contravaloare prestări servicii (turnat șapă).

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC C... D... T... SRL, în condițiile în care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și nu au fost prezentate documente din care să rezulte realizarea acestor tranzacții.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.(...)”*

Art.21 *“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. (...)”*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) și m) din același act normativ, unde se specifică :

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

În explicarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor în cauză.

Una dintre condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile cu serviciile pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil este ca serviciile respective să fie efectiv prestate, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

Prin urmare, pentru toate facturile de servicii, cu excepția celor ocazionale, trebuie să existe contracte încheiate cu furnizorii, iar pentru justificarea realității și necesității serviciului prestat, pe lângă contractul de prestări de servicii sunt necesare și documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciului: situații de lucrări, devize, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Se reține faptul că nu pot fi înregistrate în contabilitate documentele care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, iar cheltuielile înregistrate în baza unor astfel de documente nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Cu privire la facturile fiscale în cauză, se reține faptul că, în toate facturile la rubrica “Cumpărător” s-a înscris un cod de înregistrare fiscală care nu este al societății contestatoare, respectiv CIF ..., față de CIF ....

Persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea dreptului de deducere în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;(...)”*

respectiv art.155 alin.(19) din același act normativ, în vigoare începând cu 01 septembrie 2012:

*“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;(...)”*

În speță se rețin și prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel: (...)*

*b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”*

Astfel, pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor, beneficiarul avea obligația să verifice modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea de servicii, acesta fiind direct răspunzător de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Totodată, se reține că organul de inspecție fiscală este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în

limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Astfel, potrivit prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”*

Pentru stabilirea realității operațiunilor menționate mai sus (prestări de servicii), organele de inspecție fiscală au solicitat de la SC C... D... T... SRL informații cu privire la relațiile comerciale pe care le-a avut cu societatea petentă, iar urmare documentelor puse la dispoziție, a rezultat că furnizorul nu a emis facturile în cauză.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Așa cum s-a reținut mai sus, conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documente justificative.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În motivarea contestației, societatea petentă precizează că a depus Anexa 1 reprezentând un set de documente care în opinia sa atestă prestarea efectivă a serviciilor, respectiv facturi, situații de lucrări/procese verbale de recepție și extrase de cont privind plățile efectuate către furnizor.

Din analiza documentelor prezentate în susținere, rezultă că acestea nu îndeplinesc condițiile unor documente din care să rezulte clar și fără echivoc că serviciile sau lucrările pentru care au fost emise facturi, au fost efectiv prestate. Societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări (contrar susținerilor sale), deize de cheltuieli ocazionate de derularea contractului sau alte documente similare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului, precum și a tarifelor percepute, astfel încât să se justifice suma facturată.

Totodată, se reține că facturile pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a contravalorii serviciilor facturate, la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” se menționează că au fost prestate “conform PV”, astfel:

1. Factura nr.... din data de ...2011, în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV.

Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr..../...;

- Bon de consum încheiat la data de ....

- 2.** Factura nr... din data de ... (lipsește mențiunea anului), în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV NR....-....  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr.../...;  
- Bon de consum încheiat la data de ..., ulterior datei emiterii facturii și a procesului-verbal de recepție.
- 3.** Factura nr... din data de ..., în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV NR....-....  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr...., ulterior datei emiterii facturii;  
- Bon de consum încheiat la data de ....
- 4.** Factura nr...din data de ..., în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV NR....  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr...., care nu coincide cu cel menționat în factură;  
- Bon de consum încheiat la data de ..., ulterior datei emiterii facturii și a procesului-verbal de recepție.
- 5.** Factura nr... din data de ..., în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV NR....  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr...., care nu coincide cu cel menționat în factură;  
- Bon de consum încheiat la data de ..., ulterior datei emiterii facturii și a procesului-verbal de recepție.
- 6.** Factura nr...din data de ..., în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV NR....  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr...., care nu coincide cu cel menționat în factură;  
- Bon de consum încheiat la data de ....
- 7.** Factura nr... din data de ..., în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV NR....  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr..., care nu coincide cu cel menționat în factură;  
- Bon de consum încheiat la data de ..., ulterior datei emiterii facturii și a procesului-verbal de recepție.
- 8.** Factura nr... din data de ..., în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV NR....  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr.../..., care nu coincide cu cel menționat în factură;  
- Bon de consum încheiat la data de ..., ulterior datei emiterii facturii și a procesului-verbal de recepție.
- 9.** Factura nr... din data de ..., în sumă totală de ... lei, în care s-a menționat prestarea serviciilor, conform PV.  
Au fost anexate: - Proces-verbal recepție nr...., ulterior datei emiterii facturii;



- Bon de consum încheiat la data de..., ulterior datei emiterii facturii.

Din procesele -verbale de recepție prezentate de petent în susținere, nu rezultă dacă recepția lucrărilor de construcții s-a efectuat de către ambele părți, respectiv prestator SC C... D... T... SRL și beneficiar SC ... SRL ... (fostă SC A... B... C... SRL).

În accepțiunea generală, recepția constituie o componentă a sistemului calității în construcții și este actul prin care beneficiarul declară că acceptă, preia lucrarea. Prin actul de recepție se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Având în vedere cele arătate, nu au fost constatate doar simple erori ci și faptul că, societatea nu a făcut dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

La art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Așadar, în condițiile în care documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de construcții, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, a facturilor reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii.

**A.3.)** Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care, nu s-a putut verifica realitatea prestării serviciilor facturate și furnizorul nu declară relații comerciale derulate cu societatea petentă.

În fapt, la nivelul perioadei 06.12.2012 - 19.12.2012, respectiv 07.02.2013 - 27.04.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, conform facturilor emise de către SC H... SRL, reprezentând contravaloare prestări servicii (placare gresie).

În timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.../...2015, organele de inspecție fiscală au solicitat de la SC H... SRL informații cu privire la relațiile comerciale pe care le-a avut cu societatea petentă.

Prin adresa nr.../...2015, administratorul SC H... SRL a comunicat organelor de inspecție fiscală că nu s-au derulat relații comerciale cu societatea petentă, în consecință neavând documente justificative.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă totală de ... lei, aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC H... SRL.

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*Art.19 “Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.(...)”*

*Art.21 “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. (...)”*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) și m) din același act normativ, unde se specifică :

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

În explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*Pct.44 “Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care*

*angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor în cauză.

Una dintre condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile cu serviciile pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil este ca serviciile respective să fie efectiv prestate, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

Prin urmare, pentru toate facturile de servicii, cu excepția celor ocazionale, trebuie să existe contracte încheiate cu furnizorii, iar pentru justificarea realității și necesității serviciului prestat, pe lângă contractul de prestări de servicii sunt necesare și documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciului: situații de lucrări, devize, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Totodată, se reține că organul de inspecție fiscală este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a

contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Astfel, potrivit prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”*

Pentru stabilirea realității operațiunilor menționate mai sus (prestări de servicii), organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului SC H... SRL informații cu privire la relațiile comerciale pe care le-a avut cu societatea petentă, iar prin adresa nr.../...2015, acesta a menționat că nu a desfășurat relații comerciale cu SC ... SRL.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Așa cum s-a reținut mai sus, conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documente justificative.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În motivarea contestației, societatea petentă precizează că a depus Anexa 4 reprezentând un set de documente care, în opinia sa atestă prestarea efectivă a serviciilor, respectiv facturi, situații de lucrări/procese verbale de recepție și extrase de cont privind plățile efectuate către furnizor.

Din analiza documentelor prezentate în susținere, rezultă că acestea nu îndeplinesc condițiile unor documente din care să rezulte clar și fără echivoc că serviciile sau lucrările pentru care au fost emise facturi, au fost efectiv prestate. Societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări (contrar susținerilor sale), deize de cheltuieli ocazionate de derularea contractului sau alte documente similare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului, precum și a tarifelor percepute, astfel încât să se justifice suma facturată.

Din procesele -verbale de recepție prezentate de petent în susținere, nu rezultă dacă recepția lucrărilor de construcții s-a efectuat de către ambele părți, respectiv prestator SC H... SRL și beneficiar SC ... SRL ... (fostă SC A... B... C... SRL). De asemenea, bonurile de consum au fost încheiate ulterior datei emiterii proceselor verbale de recepție.

În accepțiunea generală, recepția constituie o componentă a sistemului calității în construcții și este actul prin care beneficiarul declară că acceptă,

preia lucrarea. Prin actul de recepție se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

O persoană impozabilă trebuie să facă dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Așadar, în condițiile în care documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de construcții așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, a facturilor reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii.

**A.4.)** Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care, nu s-a putut verifica realitatea prestării serviciilor facturate.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, conform facturilor emise de către SC D... S... I... SRL, reprezentând contravaloare prestări servicii în construcții, astfel:

- factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.
- factura nr.../...2013 în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC D... S... I... SRL.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*Art.19 “Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.(...)”*

*Art.21 “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. (...)”*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) și m) din același act normativ, unde se specifică :

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

In explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor în cauză.

Una dintre condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile cu serviciile pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil este ca serviciile respective să fie efectiv prestate, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

Prin urmare, pentru toate facturile de servicii, cu excepția celor ocazionale, trebuie să existe contracte încheiate cu furnizorii, iar pentru justificarea realității și necesității serviciului prestat, pe lângă contractul de prestări de servicii sunt necesare și documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciului: situații de lucrări, devize, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Totodată, se reține că organul de inspecție fiscală este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Astfel, potrivit prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”*

Pentru stabilirea realității operațiunilor menționate mai sus (prestări de servicii), cu adresa nr.../...2015, organele de inspecție fiscală au solicitat de la SC D... S... I... SRL informații cu privire la relațiile comerciale pe care le-a avut cu societatea petentă, cu scopul verificării operațiunilor impozabile și a documentelor partenerului de tranzacții comerciale, în corelație cu cele deținute de petent, dar aceasta nu a dat curs solicitării de informații.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În motivarea contestației, societatea petentă precizează că a depus Anexa 2 reprezentând un set de documente care, în opinia sa atestă prestarea efectivă a serviciilor, respectiv facturi, situații de lucrări/procese verbale de recepție și extrase de cont privind plățile efectuate către furnizor.

Din analiza documentelor prezentate în susținere, rezultă că acestea nu îndeplinesc condițiile unor documente din care să rezulte clar și fără echivoc că serviciile sau lucrările pentru care au fost emise facturi, au fost efectiv prestate. Societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări (contrar susținerilor sale), devize de cheltuieli ocazionate de derularea contractului sau alte documente similare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului, precum și a tarifelor percepute, astfel încât să se justifice suma facturată.

Totodată, se reține că facturile pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a contravalorii serviciilor facturate, la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" se menționează următoarele:

1. În factura nr.../...2012, în valoare totală de ... lei, s-a menționat "contravaloare manoperă 30% cf. crt. nr.... și act adițional nr...".

A fost anexat: - Proces-verbal recepție nr...., în care s-a indicat contractul cu nr.... din data de ...;

2. În factura nr.../...2013, în valoare totală de ... lei, s-a menționat "contravaloare contract 044/2012 ... storno fact nr.... din ...".

Din procesele-verbale de recepție prezentate de petent în susținere, nu rezultă dacă recepția lucrărilor de construcții s-a efectuat de către ambele părți, respectiv prestator SC D... S... I... SRL și beneficiar SC ... SRL ... (fostă SC A... B... C... SRL).

În accepțiunea generală, recepția constituie o componentă a sistemului calității în construcții și este actul prin care beneficiarul declară că acceptă, preia lucrarea. Prin actul de recepție se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

O persoană impozabilă trebuie să facă dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut aspecte potrivit cărora:

1. Conform bazei de date din aplicația "fiscnet", în data de 01.08.2013, SC D... S... I... SRL a făcut obiectul unui control încrucișat cu privire la stabilirea



realității și legalității tranzacțiilor efectuate, în urma căruia s-a întocmit procesul-verbal nr.... .

În cuprinsul procesului-verbal s-a precizat faptul că societatea nu dispunea de personal suficient pentru efectuarea lucrărilor contractate și nu a putut dovedi încheierea unor contracte de subantrepriză, din aplicația C-Lynx nu au existat date cu privire la declararea de prestări servicii de posibili furnizori în raport cu partenerul SC D... S... I... SRL.

De asemenea, s-a arătat faptul că, societatea nu dispunea de utilajele necesare prestării serviciilor contractate.

Urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală pentru faptele săvârșite de către SC D... S... I... SRL.

2. În data de 26.01.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timișoara - Inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ..., reținându-se că societatea se află în procedura de insolvență din data de 16.01.2014, administrator fiind SCP I... G... SPRL. Societatea de insolvență nu a prezentat echipei de inspecție fiscală niciun document justificativ, neaflându-se în posesia acestora.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală s-a precizat că urmare a analizării diferențelor constatate din declarația cod 394, organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea unor adrese de solicitare informații de la partenerii de afaceri ai SC D... S... I... SRL.

Au fost identificate neconcordanțe semnificative în raport cu clienții societății, constatându-se că societatea nu declară nici în Declarațiile cod 394 și nici în Deconturile de TVA livrările efectuate.

Urmare a constatărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală pentru faptele săvârșite de către SC D... S... I... SRL.

Având în vedere cele reținute și în condițiile în care documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de construcții așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, a facturilor reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii.

**A.5.)** Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care, nu s-a putut verifica realitatea prestării serviciilor facturate.

În fapt, la nivelul perioadei 23.11.2012 - 13.12.2012, respectiv 17.01.2013 - 21.08.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, conform facturilor emise de către SC N... SRL, reprezentând contravaloare prestări servicii în construcții.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente facturilor care ar fi fost emise de către SC N... SRL.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.(...)”*

Art.21 *“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. (...)”*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) și m) din același act normativ, unde se specifică :

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

În explicarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor în cauză.

Una dintre condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile cu serviciile pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil este ca serviciile respective să fie efectiv prestate, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

Prin urmare, pentru toate facturile de servicii, cu excepția celor ocazionale, trebuie să existe contracte încheiate cu furnizorii, iar pentru justificarea realității și necesității serviciului prestat, pe lângă contractul de prestări de servicii sunt necesare și documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciului: situații de lucrări, devize, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Totodată, se reține că organul de inspecție fiscală este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile

și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Astfel, potrivit prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”*

Pentru stabilirea realității operațiunilor menționate mai sus (prestări de servicii), cu adresa nr.../...2015, organele de inspecție fiscală au solicitat de la SC N... SRL informații cu privire la relațiile comerciale pe care le-a avut cu societatea petentă, cu scopul verificării operațiunilor impozabile și a documentelor partenerului de tranzacții comerciale, în corelație cu cele deținute de petent, dar aceasta nu a dat curs solicitării de informații.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În motivarea contestației, societatea petentă precizează că a depus Anexa 3 reprezentând un set de documente care, în opinia sa atestă prestarea efectivă a serviciilor, respectiv facturi, situații de lucrări/procese-verbale de recepție și extrase de cont privind plățile efectuate către furnizor.

Din analiza documentelor prezentate în susținere, rezultă că acestea nu îndeplinesc condițiile unor documente din care să rezulte clar și fără echivoc că serviciile sau lucrările pentru care au fost emise facturi, au fost efectiv prestate. Societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări (contrar susținerilor sale), devize de cheltuieli ocazionate de derularea contractului sau alte documente similare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului, precum și a tarifelor percepute, astfel încât să se justifice suma facturată.

Totodată, se reține că facturile pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a contravalorii serviciilor facturate, la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” acestea cuprind mențiuni contradictorii în ceea ce privește numărul contractului încheiat între cele două părți, o dată, lucrările au fost executate conform contractului cu nr...., iar altă dată, lucrările au fost executate conform contractului cu nr....

Astfel, cu titlu de exemplu:

1. În factura nr.../..., s-a menționat “lucrări conf. contr. ...., pr.v.../...”.

A fost anexat: - Proces-verbal recepție nr...., în care s-a indicat contractul cu nr.... din data de ...;

2. În factura nr.../..., s-a menționat “lucrări conf. proces verbal ... data ...”.

A fost anexat: - Proces-verbal recepție nr...., în care s-a indicat contractul cu nr....din data de...

3. In factura nr...., s-a menționat “lucrări conf. contr...., pr.verbal nr.... din ...”.

A fost anexat: - Proces-verbal recepție nr..../...., în care s-a indicat contractul cu nr.... din data de ...;

4. In factura nr....s-a menționat “lucrări conf. contr...., pr.verbal nr. ...”.

A fost anexat: - Proces-verbal recepție nr...., în care s-a indicat contractul cu nr.... din data de ...;

5. In factura nr...., s-a menționat “lucrări conf. contr. ...., pr.verbal ...”.

A fost anexat: - Proces-verbal recepție nr...., în care s-a indicat contractul cu nr.... din data de ....

Din procesele-verbale de recepție prezentate de petent în susținere, nu rezultă dacă recepția lucrărilor de construcții s-a efectuat de către ambele părți, respectiv prestator SC N... SRL și beneficiar SC ... SRL ... (fostă SC A... B... C... SRL).

În accepțiunea generală, recepția constituie o componentă a sistemului calității în construcții și este actul prin care beneficiarul declară că acceptă, preia lucrarea. Prin actul de recepție se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

O persoană impozabilă trebuie să facă dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut aspecte potrivit cărora:

- în data de 12.01.2015, furnizorul societății contestatoare, SC N... SRL a făcut obiectul unui control inopinat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ..., Inspecție fiscală, în vederea stabilirii realității și legalității operațiunilor desfășurate de către societate, întocmindu-se în acest sens, procesul-verbal nr....

- furnizorul a înregistrat în evidența contabilă operațiuni care “nu sunt reale și care au avut drept scop diminuarea TVA de plată și diminuarea impozitului pe profit prin includerea pe cheltuieli a unor operațiuni fictive”

- nu funcționează la sediul declarat, astfel că s-a propus includerea societății pe lista contribuabililor inactivi.

Având în vedere cele reținute și în condițiile în care documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de construcții așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la reconsiderarea operațiunilor

de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, a facturilor reprezentând contravaloarea prestațiilor de servicii.

**A.6.)** Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care, nu s-a putut verifica realitatea prestațiilor serviciilor facturate.

În fapt, la nivelul perioadei 31.10.2013 - 31.12.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă prestații servicii "administrare rată" cu o bază de impozitare în sumă de ... lei, conform facturilor emise de către SC A... M... SA.

Având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente facturilor de prestații servicii emise de către SC A... M... SA, întrucât societatea nu a dovedit necesitatea efectuării acestora.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*Art.19 "Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile(...)"*

*Art.21 "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. (...)"*,

coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) și m) din același act normativ, unde se specifică :

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

*(...) m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestații de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestațiilor acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;"*.

În explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*Pct.12 "Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991,*

*republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

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

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor în cauză.

Una dintre condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile cu serviciile pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil este ca serviciile respective să fie efectiv prestate, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

Prin urmare, pentru toate facturile de servicii, cu excepția celor ocazionale, trebuie să existe contracte încheiate cu furnizorii, iar pentru justificarea realității și necesității serviciului prestat, pe lângă contractul de prestări de servicii sunt necesare și documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciului: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico - financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În motivarea contestației, societatea petentă precizează că a depus Anexa ... reprezentând Contractul de management nr..../...2013 încheiat cu prestatorul A... M... SA.

În opinia contestatorului, motivația organelor de inspecție fiscală nu are nicio legătură cu obiectul serviciilor facturate, în sensul că activitatea de administrare rate nu se referă nicidecum la administrarea de credite bancare sau altfel de împrumuturi.

Conform art.4.1. din Contractul de management nr..../...2013 încheiat cu prestatorul A... M... SA, prețul în discuție a fost perceput pentru servicii de administrare a contractelor de vânzare-cumpărare cu plata în rate încheiate cu clienții (cumpărători de apartamente din proiectul imobiliar pentru care societatea asigură antrepriza generală).

Totodată, contestatorul susține că această constatare a organelor de inspecție fiscală putea fi evitată dacă aceștia ar fi pus în discuție posibila neclaritate legată de înțelesul activității de “administrare rate”.

În ceea ce privește prevederile art.107 alin.(4) și art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, se reține că societatea a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală și a depus în scris, punctul de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală, privind constatările și consecințele lor fiscale.

Astfel, contrar susținerilor contribuabilului, acesta a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Urmare analizei punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

Societatea nu a fost de acord cu reîncadrarea sumelor aferente facturilor emise de SC A... M... SA, pe considerentul că serviciile de management facturate au fost altele decât cele facturate de către SC T... C... D... SRL.

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, SC ... SRL nu a prezentat situații de lucrări detaliate, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață, etc.



Ulterior, la data discuției finale, 02.06.2015, SC ... SRL a prezentat echipei de inspecție fiscală, documente privind necesitatea înregistrării de cheltuieli cu aceste prestări.

Urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au ținut cont de documentele prezentate de către SC ... SRL.

Prin excepție, cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a prestărilor de servicii “administrare rată” facturate de către SC A... M... SA, întrucât societatea nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor, acestea au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Față de prevederile actelor normative invocate, se reține că pentru a putea deduce cheltuielile efectuate cu prestările de servicii, societatea are obligația să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor și din care să reiasă necesitatea acestora pentru activitatea desfășurată.

Analizând prevederile contractului de management, la art.2 Obiectul contractului, se stipulează că *“Societatea încredințează Prestatorului gestionarea, organizarea și conducerea parțială a activității sale, pe baza unor obiective și criterii de performanță stabilite de părți. Indicatorii de referință, obiectivele și criteriile de performanță se vor întocmi lunar cu acordul părților, fiind stabilite în baza rezultatelor financiar-contabile și a unui plan de afaceri. (...)”*.

Art.3 Durata contractului, prevede *“3.1. Prezenta contract se încheie pe o durată de 2 luni, începând cu 01.10.2013.*

*3.2. În condițiile în care Prestatorul (managerul) își îndeplinește obligațiile asumate prin prezenta contract, la expirarea termenului prevăzut, părțile pot conveni prelungirea acestuia.”*

Art.4 Onorariul și modalitățile de plată, prevede *“4.1.1 Onorariul pe care Beneficiarul îl datorează Prestatorului pentru serviciile sale este stabilit în funcție de felul serviciilor prestate astfel: - 40 euro/ora servicii de administrare contracte vânzare în rate (...)”*

Iar la litera B. cuprinsă în cadrul articolului referitor la Drepturile și obligațiile Prestatorului, se prevede *“Prestatorul are următoarele drepturi:*

*1. să primească o indemnizație lunară calculată în baza unui deviz acceptat de Beneficiar, în funcție de serviciile prestate în luna respectivă. (...)”*.

Așa cum s-a reținut mai sus, în motivarea contestației, societatea petentă precizează că a depus Anexa 5 reprezentând Contractul de management nr..../...2013 încheiat cu prestatorul A... M... SA.

În vederea justificării prestării efective a serviciilor, denumite cu caracter general “administrare rată”, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize de cheltuieli ocazionate de derularea contractului sau alte documente similare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea

desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului, precum și a tarifelor percepute, astfel încât să se justifice suma facturată.

O persoană impozabilă trebuie să facă dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Având în vedere cele reținute, organele de inspecție fiscală legal au procedat la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, a facturilor reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii.

De asemenea, la nivelul perioadei 31.01.2014 - 30.04.2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii "administrare rată" cu o bază de impozitare în sumă de ... lei, conform facturilor emise de către SC A... M... SA.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de ... lei, aferente facturilor de prestări servicii emise de către SC A... M... SA, întrucât societatea nu a dovedit necesitatea efectuării acestora.

În baza art.105 alin.(9) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și pct.102.7 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, s-a întocmit Dispoziția de măsuri nr..../...2015 prin care s-a dispus depunerea unei Declarații rectificative privind impozitul pe profit aferent anului 2014 în care să se țină cont de cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei.

În concluzie, în baza celor reținute la litera A), în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: "*contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*", se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

**B.** Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile, în condițiile în care, în sarcina sa a fost stabilit un debit de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei, care generează aceste accesorii.

In fapt, în anul 2012, în urma depunerii declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2012, societatea a declarat un profit fiscal în sumă de ... lei (rândul 36 și 39 din declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2012) și aferent acestuia, un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Societatea a depus declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat în care a menționat impozitul pe profit datorat în anul 2012, astfel:

- în declarația aferentă lunii martie 2012 (înregistrată la AFP ... sub nr....-2012) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de 0 lei aferent trimestrului I 2012

- în declarația aferentă lunii iunie 2012 (înregistrată la AFP ... sub nr....-2012) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului II 2012

- în declarația aferentă lunii septembrie 2012 (înregistrată la AFP ... sub nr....-2012) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de 0 lei aferent trimestrului III 2012.

În urma verificării fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă totală de ... lei și au stabilit la 31.12.2012, un impozit pe profit datorat în sumă de ... lei.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar și rămas de plată în sumă de ... lei (... lei - ... lei), organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere pentru perioada 26.10.2012 - 02.06.2015.

In anul 2013, societatea a optat pentru declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial, depunând în acest sens Notificarea nr....../...2013.

În urma depunerii declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2013, societatea a declarat un profit fiscal în sumă de ... lei (rândul 36 și 41 din declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2013) și aferent acestuia, un impozit pe profit anual în sumă de ... lei. La rândul 50 "Diferență de impozit pe profit datorat" s-a menționat suma de ... lei scadentă la 25.03.2014.

Societatea a depus declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat în care a menționat impozitul pe profit datorat în anul 2013, astfel:

- în declarația aferentă lunii martie 2013 (înregistrată la AFP ... sub nr....-2013) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului I 2013

- în declarația aferentă lunii iunie 2013 (înregistrată la AFP ... sub nr....-2013) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului II 2013

- în declarația aferentă lunii septembrie 2013 (înregistrată la AFP ... sub nr....-2013) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului III 2013

- în declarația aferentă lunii decembrie 2013 (înregistrată la AFP ... sub nr....-2014) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului IV 2013.

Astfel, în anul 2013 societatea a declarat și plătit impozit pe profit trimestrial de ... lei, calculat astfel:

Impozit pe profit la 31.12.2012 = ... lei  
... lei x 104,3% : 4 = ... lei  
Trim I 2013           ... lei  
Trim II 2013           ... lei  
Trim III 2013           ... lei  
Trim IV 2013 ... lei (declarația cod 101).

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit la 31.12.2012 un impozit pe profit datorat în sumă de ... lei, în conformitate cu art.34 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la determinarea plăților anticipate trimestriale în sumă de o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul 2012, actualizat cu indicele prețurilor de consum, astfel:

... x 104,3% /4 = ... lei  
Trim I 2013           ... lei - ... lei = ... lei  
Trim II 2013           ... lei - ... lei = ... lei  
Trim III 2013           ... lei - ... lei = ... lei  
Trim IV 2013       ... lei + ... lei = ... lei.

În urma verificării fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă totală de ... lei și au stabilit la 31.12.2013, un impozit pe profit datorat în sumă de ... lei.

Aferent plăților anticipate stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere pentru perioada 26.04.2013 - 02.06.2015, individualizate pe fiecare termen scadent al plăților anticipate, respectiv 26.04.2013, 26.07.2013 și 26.10.2013.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere pentru perioada 26.03.2014 - 02.06.2015.

În perioada 01.01.2014 – 30.09.2014, societatea a depus declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat în care a menționat impozitul pe profit datorat în perioada 01.01.2014 - 30.09.2014, astfel:

- în declarația aferentă lunii martie 2014 (înregistrată la AFPCM ... sub nr....) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului I 2014  
- în declarația aferentă lunii iunie 2014 (înregistrată la AFPCM ... sub nr....-2014) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului II 2014  
- în declarația aferentă lunii septembrie 2014 (înregistrată la AFPCM ... sub nr....-2014) s-a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei aferent trimestrului III 2014.

Societatea a declarat și plătit impozit pe profit trimestrial de ... lei, calculat astfel:

Impozit pe profit la 31.12.2013 = ... lei  
... lei x 102,4% : 4 = ... lei.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit datorat la 31.12.2013 în sumă de ... lei (... lei stabilit suplimentar + ... lei calculat de societate), în conformitate cu art.34 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la determinarea plăților anticipate trimestriale în sumă de o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, actualizat cu indicele prețurilor de consum, astfel:

... lei x 102,4% : 4 = ... lei  
Trim I 2014    ... lei - ... lei = ... lei  
Trim II 2014    ... lei - ... lei = ... lei  
Trim III 2014    ... lei - ... lei = ... lei.

Aferent plăților anticipate stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere pentru perioada 26.04.2014 - 02.06.2015, individualizate pe fiecare termen scadent al plăților anticipate, respectiv 26.04.2014, 26.07.2014 și 26.10.2014.

Potrivit prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(...) (2) Începând cu data de 1 ianuarie 2013, contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin.(4) și (5), pot opta pentru declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art.35. (...)*

*(8) Contribuabilii care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, determină plățile anticipate trimestriale în sumă de o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, actualizat cu indicele prețurilor de consum, estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata. Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate trimestriale, este impozitul pe profit datorat conform declarației privind impozitul pe profit, fără a lua în calcul plățile anticipate efectuate în acel an.(...)*”

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.119 *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere  
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*

Art.120 “Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (...)”.

Art.120<sup>1</sup> “Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)”.

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, prin oricare din modalitățile prevăzute de lege.

C. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

C.1.) Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta este aferentă unor facturi emise de furnizori care, potrivit informațiilor furnizate de aplicațiile informatice ale Ministerului de Finanțe, sunt neplătitori de TVA.

În fapt, în perioada 31.07.2013 - 30.09.2014, societatea a înregistrat taxă pe valoarea adăugată deductibilă în cuantum de ... lei, în baza facturilor emise de către B... Z... ....

Din consultarea site-ului mfinante.ro, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul B... Z... ... a fost înregistrat ca și plătitor de TVA în perioada 20.12.2010 - 01.08.2012.

De asemenea, în perioada 15.11.2013 - 12.12.2013, societatea a înregistrat taxă pe valoarea adăugată deductibilă în cuantum de ... lei, în baza facturilor emise de SC A... E... I... SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 15.11.2013 - 12.12.2013, SC A... E... I... SRL nu a fost înregistrată ca și plătitor de TVA.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat, societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturi emise de furnizori neplătitori de TVA.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155; ...”*

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

*“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...).”*

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura; (...)”*

respectiv art.155 alin.(19) din același act normativ, în vigoare începând cu 01 septembrie 2012:

*“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; (...)”*

Astfel, potrivit prevederilor legale se reține faptul că, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

În speța sunt incidente și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 care precizează:

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

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

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, Inalta Curte de Casație și Justiție, în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în facturi emise de furnizori neplătitori TVA respectiv, neimpozabile din punct de vedere al TVA .

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, furnizorii au emis facturi cu TVA deși nu erau plătitori de TVA, iar societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, avea obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid.

Informațiile cu privire la valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor art.153 alin.(9<sup>2</sup>) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează: „*Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.”*



Având în vedere dispozițiile legale, se reține faptul că facturile care nu au fost emise de persoane impozabile din punct de vedere a TVA, nu îndeplinesc calitatea de documente justificative cu care societatea să poată justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de lege, respectiv aceea de a avea la bază o factură completată cu toate elementele cerute de lege, cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, iar societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Legislația fiscală națională a prevăzut în mod expres, atât pentru furnizor/prestator cât și pentru beneficiar, tratamentul fiscal din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată aplicabil operațiunilor efectuate de un contribuabil neplătitor de TVA.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale citate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

**C.2.)** Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care, nu s-a putut verifica realitatea prestării serviciilor facturate.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, conform facturii nr..../...2013 emisă de către SC D... S... I... SRL, reprezentând contravaloare prestări servicii în construcții.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturii care ar fi fost emisă de către SC D... S... I... SRL.

În materia taxei pe valoarea adăugată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155; ... ”*

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată sau datorată, aferentă achizițiilor de servicii, în situația în care serviciile respective sunt prestate efectiv. Astfel, legiuitorul stabilește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate în favoarea beneficiarului, justificarea realizării efective a acestora revenind persoanei impozabile în beneficiul căreia au fost prestate serviciile în cauză.

În raport de situația de fapt prezentată anterior la capătul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor, capitolul III litera A.4.) prin care s-a arătat că documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de construcții așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, organele de inspecție fiscală procedând la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat nedeductibilitatea TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr..../...2013 emisă de SC D... S... I... SRL.

Având în vedere cele reținute și prevederile legale citate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

**C.3.)** Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de furnizorul SC R... & S... A... SRL.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă o serie de facturi emise de către SC R... & S... A... SRL, în valoare totală de ... lei din care, baza de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare avans conform contract de antrepriză nr..../...2013.

S-a reținut că furnizorul nu a fost plătitor de TVA la data emiterii facturilor și că între cele două societăți, s-a încheiat contractul de subantrepriză nr...., deși în factura care a fost înregistrată în evidența

contabilă a societății contestatoare este înscris un alt număr de contract respectiv contract nr.../...2013.

Totodată, s-a reținut că societatea contestatoare a prezentat factura nr...., reprezentând stornarea contravalorii avansului conform contract nr.../...2013, cu o bază de impozitare în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Având în vedere cele reținute, organele de inspecție fiscală au calculat doar obligații fiscale accesorii, fără a stabili suplimentar TVA.

**C.4.)** In ceea ce privește adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015, depusă în completare la motivarea contestației formulate și potrivit căreia, societatea contestatoare invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, anexând în acest sens, hotărârile preliminare în Cauza C-142/11 și Cauza-C80/11 cu privire la regimul dreptului de deducere a TVA în conformitate cu Normele Europene de drept comunitar și care statuează că, autorității fiscale îi revine obligația atât de a dovedi, prin elemente obiective, că persoana impozabilă care invocă dreptul de deducere a TVA știa despre fraudele comise în amonte, cât și de a efectua controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta și preveni neregulile și fraudele fiscale, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor pct.2.6. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Contestația supusă analizei a fost depusă la AJFP ... la data de 16.07.2015, completarea contestației a fost depusă la data de 12.10.2015, adică după termenul legal de depunere a contestației, drept pentru care nu va fi luată în considerare la analiza pe fond.

**D.** Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile, în condițiile în care, în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate diferențele suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată și stabilirea în sarcina societății de accesorii este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*.

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.119 *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*  
*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*

Art.120 *“Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (...).”*

Art.120<sup>1</sup> *“Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)”*

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, prin oricare din modalitățile prevăzute de lege.

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținută TVA în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată, acesta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente TVA, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**E.** Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2015, cauza supusă soluționării este dacă Serviciul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice Timișoara se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale.

În drept, prevederile din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.205 *“Posibilitatea de contestare:*

*Impotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii...”*

Art.209 *“Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală,*

*a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală; [...]*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Referitor la art.209 alin.(2) - fostul art.178 alin.(2) - din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.6 din 23 septembrie 2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, la pct.4 se precizează:

*“4. Art.178 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată*

*Soluție: Prin organ fiscal emitent, în sensul art.178 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se înțelege serviciul/ biroul/compartimentul emitent al actului administrativ.”*

Mai mult pct.5.1. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.209 alin.(2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”*

Potrivit art.88 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

*a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*
- d) \*\*\* Abrogată*
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr.../...2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, nu se referă la stabilirea măsurii de diminuarea pierderii fiscale, se reține că Serviciul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../\_\_\_\_\_, se

### **DECIDE:**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC ... SRL împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP ..., Inspecție fiscală contribuabili mijlocii, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

**2.** Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale regionale a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor pentru contestația formulată de SC ... SRL ..., împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2015, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ..., Inspecție fiscală contribuabili mijlocii, să soluționeze acest capăt de cerere în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri atacate.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC ... SRL ...
- AJFP ..., Inspecție fiscală contribuabili mijlocii, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,**