



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



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 3199759 interior 2073  
Fax : + 021 3368548  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 407 din 2012**  
privind soluționarea contestației depusă de  
**S.C. .X. .X. S.R.L.**  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. **907072/09.07.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr..X./20.06.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/09.07.2012 asupra contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.**, persoană juridică .X. înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J 40/X/1994 CUI X, având ca obiect principal de activitate : lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN 4120 cu sediul în .X., str. X nr. X, sector X.

**S.C. .X. .X. S.R.L.** contestă parțial Decizia de impunere nr..X./09.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./07.05.2012 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **15.05.2012**, așa cum reiese din mențiunea olografă privind data și amprenta ștampilei societății aplicată pe titlul de creanță și data înregistrării contestației, respectiv **14.06.2012**, potrivit amprentei ștampilei Serviciului registratură al Direcției Generale a Finanțelor Publice a municipiului .X., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constantând că în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatoare figurând la data depunerii contestației la poziția nr.X din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea **Ordinului** președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.**

I. Societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere .X./09.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma totală de .X. lei, invocând atât aspecte procedurale, cât și aspecte de fond, după cum urmează :

#### **A. Aspecte de natură procedurală**

1. Un prim aspect procedural invocat de contestatoare este perioada de timp foarte mare în care s-a derulat inspecția fiscală respectiv între 28.08.2008 - 07.05.2012, perioadă în care deși inspecția fiscală a fost suspendată, astfel termenul în care s-a efectuat a fost de 2 ani și 4 luni, încălcându-se prevederile art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 7, 9, 10, 49, 56, 107 și 109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că pe toată perioada inspecției fiscale, echipa de control a solicitat nenumărate puncte de vedere, documente și note explicative, fără a fi prezentat o formă scrisă a constatărilor rezultate din analiza datelor și informațiilor prezentate, ascunzând cu rea credință mijloacele de probă care avantajau societatea și care ar fi condus la stabilirea obligațiilor fiscale în mod onest și legal, enumerând doar mijloacele de probă care să poată susține

constatările fiscale din Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, cu unicul scop de a stabili în sarcina sa obligații suplimentare nereale și care nu sunt în conformitate cu documentele justificative care stau la baza tranzacțiilor derulate.

În susținerea celor invocate, contestatara exemplifică următoarele :

- la calculul TVA pentru perioada septembrie-decembrie 2007, când a fost în vigoare „*taxarea inversă*” pentru TVA aferentă activității de construcții, suma de .X. lei aferentă furnizorilor S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. a fost prinsă în decizia de impunere ca si TVA colectată, fiind stabilită ca debit suplimentar pentru care au fost calculate accesoriile, pentru ca apoi, prin Dispoziția de măsuri nr..X./07.05.2012, această operațiune contabilă să fie din nou dispusă ca măsură de echipa de inspecție fiscală, susținând că în acest mod societatea a fost taxată de două ori pentru aceeași obligație.

Calculul accesoriilor până la data de 25.04.2012 este nereal, deoarece prin modul de calcul nu s-a ținut cont de plățile efectuate de societate până la data de 25.04.2012, de eventuala stingere a debitului prin plățile existente în fișa sintetică pe plătitor,

- în relația cu furnizorul S.C. .X. S.R.L. (contract de locațiune nr..X./30.05.2007 din care reiese că locatorul transmite dreptul de folosință-închiriere asupra imobilului situat în .X., strada X nr.X, sector X pe o durată de 10 ani de la data încheierii contractului), contestatara susține că întrucât a dedus TVA în cuantum de .X. lei aferentă închirierii de imobile, fără a prezenta notificare din partea furnizorului privind opțiunea de taxare, organele de inspecție fiscală, în loc să îndrume contribuabilul pentru obținerea notificării au dispus abuziv prin Dispoziția de măsuri nr..X./07.05.2012 să storneze factura fiscală emisă și să emită o nouă factură fiscală fără TVA, invocând în susținere prevederile pct.38 alin.11 și alin.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal ;

- pentru înregistrarea eronată în contabilitate a achiziției de îngrășăminte în sumă de .X. lei, societatea susține că deține facturi întocmite conform prevederilor legale și documente justificative privind atât intrarea în gestiune a produsului, cât și utilizarea acestuia și arată că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate documentele justificative prezentate și pentru o eroare de înregistrare în contabilitate au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare, considerând suma de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă fiscal, contrar documentelor prezentate ;

- în cuprinsul actului de control nu sunt cuprinse defalcarea cheltuielilor nedeductibile fiscal înregistrate de contestatară în propria declarație anuală 101 și nici nu se amintesc explicațiile date de reprezentanții societății în acest sens ;

- același tratament discreționar a fost aplicat și pentru cheltuielile cu sponsorizarea care nu au fost luate în calcul ca și cheltuieli deductibile fiscal,

decât doar pentru anumiți ani fiscali, fără explicații din partea organelor de inspecție fiscală, deși acestea se încadrează în prevederile legale ;

- în cazul cheltuielilor cu publicitatea, deși echipei de inspecție fiscală i-au fost prezentate o serie de documente justificative, contestatara susține că cele înscrise în actul de control sunt abuzive, în sensul că prestatorul S.C. .X. S.R.L. a fost notificat că până la data de 27.11.2004 a încasat în avans suma de .X. USD cu TVA inclus, fără prestarea serviciului fiind evident că în perioada rămasă până la derularea contractului (încheiat pentru trei ani) serviciile trebuie prestate, dar organele de inspecție fiscală nu au analizat raspunsul la Notificare transmis de prestator, care își manifestă disponibilitatea de a executa obligațiile asumate prin contract, până la finalizarea acestuia,

- pentru cheltuielile tratate la pagina 60 din Raportul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal doar pe motivul că „*nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat și implicit nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate*”, organele de inspecție fiscală nu probează cu documente afirmațiile făcute și totodată au ignorat cu desăvârșire faptul că în perioada verificată, contestatara a avut și personal angajat pentru care a asigurat cazarea, deoarece aceștia efectuau și activitatea de pază, iar pentru asigurarea condițiilor optime pentru desfășurarea activității în condiții grele de muncă la temperaturi ridicate la punctul de lucru „*ferma Rotundă*” din comuna .X., județul .X.” au fost procurate 3 mașini de spălat și 2 aragaze;

- deși la punctul de lucru „*ferma Rotunda*” din comuna .X. județul .X. există o sală de instruire a personalului propriu utilizat în agricultură înainte de începerea campaniilor agricole, sală care a fost dotată cu trei televizoare, un sistem audio, un sintetizator și o incintă acustică pentru care există documente justificative legal întocmite și care au fost prinse în fiecare inventar anual, organele de inspecție fiscală au ignorat aceste documente justificative din care reiese că bunurile existau și erau utilizate pentru informarea personalului ce activează în domeniul prevenirii incendiilor și protecția muncii pe perioada derulării campaniilor agricole. Societatea anexează în susținere, câteva contracte de muncă ale personalului de pază.

**3.** De asemenea, **S.C. .X. .X. S.R.L.** susține că deși organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate la furnizorii societății, procesele verbale încheiate la aceștia nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale, iar constatările înscrise în acestea nu au fost anexate la Raportul de inspecție fiscală, fiind încălcate în acest mod prevederile O.M.F.P. nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, contestatara susținând că a fost lipsită de informațiile necesare care i-ar fi permis justificarea corespunzătoare a operațiunilor.

4. Referitor la calculul accesoriilor, la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale referitoare la procedura de inspecție fiscală, de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA și de stingere a obligațiilor bugetare, contestatara susține următoarele :

- deși societatea a regularizat prin emiterea facturilor din proprie inițiativă, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei colectată cu întârziere față de momentul exigibilității taxei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru o sumă care a fost plătită, cu ocazia cuprinderii în deconturi.

Societatea a prezentat anexate la contestație, facturile emise ulterior datei de 31.12.2007 pe care organele de inspecție fiscală, nu le-au luat în considerare.

Societatea susține că nu este posibil ca urmare unei inspecții fiscale finalizate în anul 2012, în cazul în care perioada verificată se încheie la 31.12.2007 să se stabilească o TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere până la zi, iar în cazul în care perioada verificată s-ar fi încheiat la 31.03.2012, nu s-ar fi datorat niciun debit suplimentar, întrucât acesta a fost regularizat și plătit, iar majorările de întârziere ar fi fost calculate până la momentul regularizării, fiind încălcate prevederile Deciziei nr.3/2008 emisă de Comisia de proceduri fiscale.

- în mod similar cu modul de calcul al majorărilor de întârziere efectuat pentru TVA s-a procedat și în cazul translatării veniturilor în alte perioade fiscale decât cele în care au fost înregistrate de societate.

5. În ceea ce privește încălcarea prevederilor art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatara susține că :

- discuția finală a fost programată pentru ora 14 a aceleiași zile în care a fost primită adresa de înștiințare, respectiv nr..X./09.04.2012 ;

- în ultimele 6 luni anterioare terminării controlului nu a fost prezentată în scris nicio formă a proiectului de raport de inspecție fiscală și nicio minută în care să se confirme că au avut loc discuții verbale pe tema celor constatate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate;

Contestatara consideră că i-a fost încălcat dreptul la apărare prin nerespectarea etapelor de emisie a actelor care stau la baza titlului de creanță contestat, durata controlului fiind de 2 ani și 4 luni, iar la finalul acestuia echipa de inspecție fiscală nici măcar nu a considerat necesar să respecte prevederile legale, emițând astfel un titlu de creanță ce nu respectă etapele procedurale ce trebuiau parcurse, iar suplimentar multe din datele curpinse în acest titlu de creanță sunt eronate.

**B. Pe fondul cauzei, S.C. .X. .X. S.R.L. solicită anularea titlului de creanță pentru următoarele motive :**

### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată :**

1. Referitor la achizițiile de bunuri considerate de organele de inspecție fiscală că nu au legătură cu obiectul de activitate al societății și pentru care nu s-a admis la deducere TVA în sumă de .X. lei și s-a considerat cheltuială nedeductibilă, majorându-se baza de impozitare pentru impozitul pe profit cu suma de .X. lei, societatea contestă neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, susținând că organele de inspecție fiscală consemnează în Raportul de inspecție fiscală că pentru toate achizițiile efectuate au fost prezentate documente legal întocmite, bunurile există fizic, fapt confirmat și de inventarele anuale, iar acestea concură indirect la buna derulare a activității agricole desfășurată la punctul de lucru, activitate în urma căreia s-au obținut atât venituri impozabile și s-au desfășurat acțiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și respectiv de .X. lei este aferentă achizițiilor de : 3 frigidere, o combină frigorifică, 3 aragaze cu cuptor, veselă, tacâmuri, 3 televizoare, instalații audio, boxe, 4 mașini de spălat necesare la punctul de lucru „ferma Rotundă” din comuna .X., județul .X. și utilizate pentru curățarea echipamentelor de protecție folosite de personalul agricol.

Referitor la TVA aferentă achiziției unei genți „samsonite” pentru protecția laptopului directorului general al punctului de lucru, societatea consideră că are rolul de a proteja un mijloc fix utilizat la realizarea de venituri impozabile și operațiuni taxabile.

Astfel, contestatara solicită anularea sumei de .X. lei reprezentând TVA și reducerea bazei impozabile pentru impozitul pe profit cu suma de .X. lei, întrucât aceste achiziții au la bază documente justificative legal întocmite și au fost efectuate ca urmare a obligativității prevăzute de Codul Muncii, pentru protejarea mijloacelor fixe aflate în patrimoniul și care sunt utilizate pentru obținerea de venituri impozabile și operațiuni din sfera TVA pentru asigurarea condițiilor de muncă necesare atât personalului de pază, cât și pentru instruirea personalului privind respectarea măsurilor de protecția muncii și prevenirea și stingerea incendiilor în perioadele de campanie agricolă.

2. Referitor la aprovizionările de servicii, respectiv francare corespondență, care nu au legătură cu obiectul de activitate al societății și pentru care nu s-a admis la deducere TVA în sumă de .X. lei și s-a considerat cheltuiala nedeductibilă, majorându-se baza de impozitare pentru impozitul pe profit cu suma de .X. lei, contestatara solicită reanalizarea totală a acestor aspecte, întrucât organele de inspecție fiscală au considerat că nu au fost prezentate toate documentele justificative, fără să indice însă, care sunt acestea.

De asemenea, contestatara susține că o parte din facturile prezentate organelor de inspecție fiscală au fost tratate ca fiind nedeductibile fiscal și cuprinse în valoarea totală la rubrica alte cheltuieli nedeductibile fiscal din declarațiile 101, depuse anual, iar echipa de control nu le-a luat în considerare, motiv pentru care solicită reanalizarea acestor aspecte.

Mai mult, la calculele aferente impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală recunosc ca și cheltuielă nedeductibilă fiscal aceste sume înscrise în rubrica alte cheltuieli nedeductibile fiscal, fără să precizeze componența acestora și faptul că în această rubrică, societatea a trecut valoarea totală a cheltuielilor.

**3.** Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X. .X./23.11.2004 emisă de S.C. .X. S.R.L. în baza contractului nr..X./04.11.2004 pentru servicii de publicitate și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate documentele justificative emise în derularea contractului.

**4.** Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X. .X./21.04.2004 emisă de S.C. .X. .X. SA. în baza contractului nr.1A .X./19.03.2004, pentru servicii de publicitate, precum și suma de .X. lei cu care organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare pentru impozitul pe profit, susținând că a prezentat documente din care să reiasă care au fost programele TV în cadrul cărora au fost difuzate reportajele respective, precum și impactul pe care aceste servicii le-au avut în Dezvoltarea companiei, achiziționarea acestora fiind aferentă realizării de operațiuni impozabile.

**5.** Referitor la aprovizionările de materiale date în consum după semnarea proceselor verbale de recepție, societatea contestă suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și suma de .X. cu care inspecția fiscală a majorat baza de impozitare pentru impozitul pe profit, susținând că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru achizițiile de materiale întrucât nu au analizat toate documentele justificative care au stat la baza derulării tranzacției, respectiv faptul că în cuprinsul actului de inspecție fiscală nu se face referire dacă aceste procese verbale de recepție sunt finale sau sunt procese pe faze de execuție, nu se face referire la garanția de bună execuție și nici dacă beneficiarul și-a manifestat dorința în scris în sensul de a remedia anumite lucrări.

În ceea ce privește încadrarea legală invocată de organele de inspecție fiscală pentru această achiziție, constestatară susține că deține facturi întocmite conform prevederilor legale, iar organele de inspecție fiscală ignoră faptul că societatea a realizat operațiuni impozabile în sumă de .X. lei.

**6.** Referitor la factura de chirie seria .X. nr. .X./30.05.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. în baza contractului de închiriere nr..X./30.05.2007, societatea contestă TVA în sumă de .X. lei susținând că a plătit chiria anticipat, fără să dețină notificarea locatorului, iar organele de inspecție fiscală erau obligate să îndrume contribuabilul în vederea aplicării corecte a prevederilor legale și nu să dispună stornarea facturii purtătoare de taxă pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxă pe valoarea adăugată.

Societatea solicită anularea TVA în sumă de .X. lei având în vedere că a făcut demersurile legale către S.C. .X. S.R.L. în vederea depunerii notificării prevăzute de lege.

**7.** Referitor la suma de .X. lei reprezentând erori contabile stabilite ca fiind taxă pe valoarea adăugată de plată prin Decizia de impunere nr..X./09.05.2012, contestatara susține faptul că prin dispoziția de măsuri la pct. 2.1, organele de inspecție fiscală au dispus societății să corecteze aceste erori, rezultând astfel că odată corectată această situație ca urmare a dispoziției de măsuri prin declarațiile depuse nu se mai poate stabili încă odată aceeași sumă în sarcina contribuabilului prin titlu de creanță contestat, motiv pentru care solicită anularea acestei sume.

**8.** Referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată stabilită de inspecția fiscală pentru lucrările efectuate și facturate către S.C. .X. SRL și Consiliul Local al Comunei .X., constestatară susține că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prestările de lucrări agricole către S.C. .X. S.R.L. și Consiliul Local al Comunei .X. ca fiind lucrări de construcții - montaj, fără să țină cont de anexele la contract care prevedeau foarte clar că lucrările sunt finale, doar după ce beneficiarii le-au recepționat și le-au verificat, emițând în acest sens o adresă către prestator, potrivit căreia lucrarea este lipsită de vicii și este executată conform contractului.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de anexele la contract care prevedeau foarte clar că lucrările sunt finale, doar după ce beneficiarii le-au recepționat prin procese verbale și le-au verificat, emițând în acest sens o adresă către prestator că lucrarea este lipsită de vicii și este executată conform contractului.

Totodată, contestatară susține că, în mod eronat au fost calculate majorări de întârziere de la data proceselor verbale ce în anexa la contract sunt definite ca fiind parțiale până la data întocmirii facturii, când în mod corect aceste majorări trebuiau calculate, respectiv de la data la care beneficiarul confirma că nu are alte solicitări și până la data facturării.

**9.** Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală pentru achiziția de lucrări de la furnizorii : S.C. .X.



.X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., contestatara susține că această sumă stabilită prin decizia de impunere contestată se regăsește și în Dispoziția de măsuri nr..X./07.05.2012 la pct. 4.1, organele de inspecție fiscală dispunând corectarea aceleiași sume prin refacerea documentelor justificative concomitent cu înregistrarea atât la TVA colectată, cât și la TVA deductibilă a acestei sume în decont.

S.C. .X. .X. S.R.L. susține că prin corectarea atât a documentelor justificative, a evidenței contabile, a decontului de TVA și valorificarea deciziei de impunere, suma de .X. lei se dublează la plată, motiv pentru care solicită anularea acestei sume și a accesoriilor aferente, deoarece din declararea pe proprie răspundere din decont acestea vor fi calculate în evidența analitică pe plătitor.

**10.** Prin contestația formulată, S.C. .X. .X. S.R.L. contestă accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA, susținând că deși organele de inspecție fiscală recunosc că societatea a colectat și implicit a achitat prin deconturile de TVA depuse ulterior datei la care s-a încheiat perioada verificată, totuși au fost calculate accesorii până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, respectiv 25.04.2012.

Contestatara consideră că au fost calculate accesorii aferente lucrărilor de construcții decontate pe bază de situații de lucrări, pentru care au fost emise facturi și a fost colectată TVA, ulterior emiterii situației de lucrări, iar din anexa nr.18 la Raportul de inspecție fiscală nu reiese suma care nu a fost colectată la momentul exigibilității și solicită calculul accesoriilor în funcție de plățile efectuate, așa cum rezultă din fișa sintetică pe plătitor, precum și defalcarea acestora prin titlul de creanță, astfel încât societatea să poată beneficia de facilitățile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.29/2011.

### **Referitor la impozitul pe profit :**

**1.** Referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea aprovizionărilor de bunuri necesare desfășurării activității fermei, societatea contestă neacceptarea la deducere a acestei sume invocând aceleași argumente ca și la capitolul taxa pe valoarea adăugată.

**2.** Referitor la aprovizionările de servicii de francare corespondență, societatea contestă suma de .X. lei, întrucât parte din facturile emise au fost tratate chiar de ea ca fiind nedeductibile fiscal și cuprinse în valoarea totală la rubrica alte cheltuieli nedeductibile fiscal din declarațiile 101 depuse anual și pe care organele de inspecție fiscală nu le-au luat în considerare.

**3.** Referitor la suma de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor de publicitate conform contractelor încheiate cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.A., contracte ce au avut ca obiect producerea și difuzarea de către prestator a unor reportaje publicitare în favoarea beneficiarului și invocă în susținere prevederile art.21 alin.2 lit.d) din Codul fiscal.

Contestatară susține că a prezentat contractele, emisiunile și ora la care au fost prezentate reportajele publicitare, arătând impactul pe care l-a avut derularea contractului de publicitate prin creșterea cifrei de afaceri realizate de la .X. lei înregistrată în anul 2005, la .X. lei înregistrată în anul 2006, la .X. lei înregistrată în anul 2007.

**4.** Referitor la cheltuielile cu materialele înregistrate ulterior recepției finale a lucrărilor executate în sumă de .X. lei, societatea susține că a realizat venituri aferente cheltuielilor în sumă de .X. lei, motiv pentru care nu poate fi invocat faptul că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de .X. lei, contestatară susține că acesta provine din majorarea de către inspecția fiscală a bazei de impunere cu suma totală de .X. lei, reprezentând venituri în sumă de .X. lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, sume stabilite prin anexa nr.19 la Raportul de inspecție fiscală, iar în decizia de impunere este trecută ca bază a impozitului pe profit stabilit suplimentar suma de .X. lei, sumă mai mare cu .X. lei decât cea rezultată din anexa nr.19 și din capitolul de deficiențe.

Contestatară menționează că este posibil ca suma de .X. lei să reprezinte cheltuieli de protocol peste limita legală aferente anului 2007, dar care nu a fost consemnată, explicitată și motivată.

**5.** Referitor la veniturile suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade (pentru Școala nr.X, Școala nr.X și Grădinița nr.X) și neevidențiate în contul „*Lucrări în curs de execuție*”, contestatară susține că la baza evaluării lucrărilor în curs de execuție, nerecunoscute de beneficiarul S.C. .X. S.R., organele de inspecție fiscală au avut în vedere devize și situații care au caracterul unor estimări și fără să țină seama de cheltuielile efectiv înregistrate de societate.

**6.** S.C. .X. .X. S.R.L. contestă și accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, susținând că deși organele de inspecție fiscală recunosc că societatea a calculat și achitat impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ulterior datei la care s-a încheiat perioada verificată, cu toate acestea calculează accesorii până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, respectiv 25.04.2012.

Deoarece din anexa nr.19 la Raportul de inspecție fiscală nu reiese care este suma care nu a fost evidențiată sau facturată la momentul exigibilității și care este stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestatara solicită refacerea calculului accesoriilor în funcție de plățile efectuate, așa cum rezultă din fișa sintetică pe plătitor.

În concluzie, societatea consideră că nu datorează debite în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, susținând că pe toată durata inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au analizat documentele contabile numai din perspectiva pur formală, fără să aibă în vedere substanța lor economică, nu au fost luate în considerare documente justificative care erau în conformitate cu dispozițiile legale, iar aspectele care ar fi putut fi ușor identificate au fost complet ignorate, apreciindu-se ca fiind inexistente.

Prin precizarea la contestație nr..X./27.08.2012 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/12.09.2012, S.C. .X. .X. S.R.L. susține referitor la TVA în sumă de .X. lei, faptul că la pagina 23 din Raportul de inspecție fiscală s-a consemnat existența documentelor legale, respectiv facturi fiscale întocmite pe numele contestatarii și în conformitate cu prevederile art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea anexează în susținere o serie de documente care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală, respectiv : facturi fiscale, decizia asociatului unic nr..X./29.03.2005, raport de lucru nr..X./03.05.2005, raport de lucrări agricole pe trim.I 2006 întocmit la 31.03.2006.

Aceleași argumente și documente sunt aduse prin precizarea la contestație și referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Societatea susține că respectivele achiziții sunt certe, reale și deserveșc activitatea agricolă derulată la „ferma Rotundă” din comuna .X., județul .X. punct de lucru propriu, unde se desfășoară activități comerciale în urma cărora se realizează venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile.

Referitor la serviciile de francare corespondență, societatea precizează că facturile fiscale menționate prin contestație au fost întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectivele servicii fiind efectuate în baza contractului încheiat cu .X. .X..

Totodată, susține că deși prin Declarația 101 din anul 2005, o factură fiscală a fost înregistrată la rândul 34 „Alte cheltuieli nedeductibile”, iar în anul 2006, întreaga valoare de .X. lei este cuprinsă în suma de .X. lei de la rândul 34, totuși organele de inspecție fiscală au mai stabilit încă odată ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, în sensul că le-a recunoscut ca fiind

nedeductibile din punct de vedere fiscal, atât prin Declarația 101, cât și ca diferențe suplimentare prin Decizia de impunere nr..X./09.05.2012.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de publicitate facturate de S.C. .X. .X. S.A., societatea anexează:contract 1A .X./19.03.2004, proces verbal de predare-primire din 19.05.2004, factura fiscală seria .X. nr..X./21.04.2004.

Aceleași argumente și documente sunt aduse prin precizarea la contestație și referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu publicitatea în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de S.C. .X. S.R.L. societatea precizează că facturile fiscale menționate prin contestație au fost întocmite în conformitate cu prevederile art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și anexează : contract nr..X./04.11.2004, notificare nr..X./14.12.2004, răspuns notificare nr..X./21.12.2004 și act adițional nr.X/7.04.2005 la contractul nr..X./04.11.2005.

În concluzie, societatea contestatară solicită admiterea contestației pentru debite în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./09.05.2012, s-au constatat următoarele :**

La baza verificării au stat :

- avizul de inspecție fiscală nr..X./27.05.2008 prin care contribuabilul a fost informat asupra faptului că va face obiectul unei inspecții fiscale generale având ca obiective verificarea următoarelor impozite, taxe și contribuții :

1. impozit pe profit pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2006,
2. impozit pe veniturile din salarii pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2007,
3. taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2007,
4. contribuții sociale pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2007,
5. alte venituri ale bugetului general consolidat (dividende, impozit pe venituri obținute din România de persoane nerezidente) pe perioada 01.01.2005 – 31.12.2007.

- avizul de inspecție fiscală nr..X./26.09.2008 prin care contribuabilul a fost informat asupra extinderii perioadei de inspecție, verificarea efectuându-se și pentru anii 2003 și 2004 pentru toate taxele și impozitele datorate și pentru anul 2007 pentru impozitul pe profit, extinderea perioadei verificate efectuându-se în baza prevederilor art.98 pct.3 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, prezenta supusă inspecție fiscală generală a avut ca obiectiv verificarea constituirii și declarării următoarelor impozite, taxe și contribuții :

1. impozit pe veniturile din salarii 01.01.2003 - 31.12.2007,

2. sume datorate privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap 01.01.2003 - 31.12.2007,
3. fondul de accidente de muncă și boli profesionale 01.01.2003 - 31.12.2007,
4. contribuția de asigurări sociale de stat 01.01.2003 - 31.12.2007,
5. contribuția de asigurări pentru șomaj 01.01.2003 - 31.12.2007,
6. contribuția la fondul asigurărilor de sănătate 01.01.2003 - 31.12.2007,
7. fondul de garantare al creanțelor salariale 01.01.2007 - 31.12.2007,
8. impozit pe dividende 01.01.2003 - 31.12.2007,
9. impozit pe venituri realizate de persoane juridice nerezidente 2003 -2007,
10. taxa pe valoarea adăugată 01.10.2003 - 31.12.2007,
11. impozit pe profit 01.01.2003 -31.12.2007.

**A.** Din constatările organelor de inspecție fiscală a reieșit că în perioada verificată contribuabilul a desfășurat în principal activități în domeniul construcțiilor rezidențiale și nerezidențiale. Totodată a desfășurat alte activități constând în lucrări de vopsitorie, zugrăveli și montare geamuri, alte lucrări de finisare, cultivare cereale, porumb, fructe, nuci, plante pentru băuturi și mirodenii.

**1.a** Referitor la TVA deductibilă organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat mai multe aprovizionări de bunuri și servicii care nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, respectiv : 1 geantă Samsonite, 2 televizoare, 1 cuptor gaz, 1 combină frigorifică, 3 mașini de spălat (anul 2003), sistem audio Sony, 1 aragaz cu rotisor, 1 frigider, 1 mașină de spălat (anul 2004), 3 frigidere (anul 2005), sintetizator, stativ orgă, incintă acustică (anul 2007) aprovizionări care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat, motiv pentru care nu a fost admisă la deducere TVA în sumă de .X. lei.

**1.b** S-a mai constatat că societatea a efectuat aprovizionări de bunuri pe care le-a înregistrat în valoarea investiției de la „*ferma Rotunda*” din comuna .X. județul .X., care nu au legătură cu obiectul de activitate, respectiv: aragaz, friteuză, veselă, instalații audio, boxe, tuner, tv, 80 de buc. suporturi TV (anul 2005), lenjerii de pat, pahare, căni, tacâmuri, TV + suporturi, scrumiere, fructier, rack DJ, Gat microfon, coloana acustică, feliator profesional (anul 2006), șezlonguri și balansoar (anul 2007), aprovizionări care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat, motiv pentru care nu a fost admisă la deducere TVA în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.22 alin.4 lit.a), alin.5 și alin.6 din art.24 din Legea nr.345/2002 privind TVA cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**1.c.** De asemenea, societatea a efectuat aprovizionări de servicii de francare corespondență, înregistrând în evidența contabilă facturi emise de .X.

.X. S.A. în perioada 2005 -2007 și întrucât contribuabilul nu a prezentat documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestor servicii în vederea realizării de operațiuni taxabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării efectuate de prestatorul de servicii, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.22 alin.4 lit.a), alin.5 și alin.6 din art.24 din Legea nr.345/2002 privind TVA cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**2.** Referitor la TVA aferentă serviciilor de publicitate în sumă de .X. lei s-a constatat că societatea :

- a încheiat cu S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator, contractul nr..X./04.11.2004 având ca obiect implementarea activităților de publicitate, înregistrând în evidența contabilă factura .X. nr. .X./23.11.2004 în valoarea totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, din documentele prezentate rezultând că serviciile facturate nu au fost prestate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei,

- a încheiat cu S.C. .X. .X. SA, în calitate de prestator, contractul nr.l A.X./19.03.2004 având ca obiect producerea și difuzarea de către prestator a unor reportaje publicitare în favoarea beneficiarului, în cadrul programelor stației X, respectiv în „.X. 19.00”, „.X. 23.00” și în oricare alte emisiuni, de comun acord stabilite, contestatara înregistrând în evidența contabilă factura .X. .X./21.04.2004 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare realizare 25 reportaje cu durata maximă de 45 secunde fiecare și difuzarea lor în perioada 26 aprilie - 19 mai 2004 în emisiunea .X. de la ora 19.00 și de la ora 23.00.

Întrucât contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte tipul și conținutul reportajelor TV, documente care să justifice oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de operațiuni taxabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei.

Astfel, în temeiul art. 22 alin.(4) lit. a), alin. (5), alin.(6) și art. 24 din Legea nr.345/2002, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de .X. lei.

**3.** Referitor la TVA aferentă aprovizionărilor de materiale date în consum după semnarea proceselor verbale de recepție finală, din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară s-a aprovizionat cu materiale de construcții și a emis bonuri de consum ulterior semnării de către beneficiari a proceselor verbale de recepție finale, astfel :

**3 a.** S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu Școala nr.X. un contract de execuție de lucrări de construcții sub nr..X./20.05.2004, în luna mai 2006, contribuabilul a emis bonuri de consum în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea materialelor achiziționate de la furnizorii: S.C. .X. S.R.L. (.X. lei), S.C. .X. S.R.L. (.X. lei) și S.C. .X. S.R.L. (.X. lei), lucrările efectuate fiind recepționate de beneficiar conform Procesului verbal din data de 27.02.2006.

Având în vedere că lucrările au fost recepționate anterior acestor aprovizionări, suma de .X. lei nu a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care în temeiul art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu s-a acordat nici deducerea TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor aprovizionări.

**3 b.** S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu Școala nr. X contractul de execuție de lucrări de construcții nr..X./04.09.2003, în luna aprilie 2007, contribuabilul a emis bonuri de consum în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea materialelor achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., lucrările efectuate la Școala nr.X fiind recepționate de beneficiar, conform Procesului verbal nr..X./16.05.2006.

Având în vedere că lucrările au fost recepționate anterior acestor aprovizionări, suma de .X. lei reprezentând contravaloarea materialelor a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, fapt pentru care în temeiul art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu s-a acordat nici dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor aprovizionări.

**4.** Referitor la TVA deductibilă aferentă operațiunilor de închiriere, organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. .X. S.R.L. în data de 30.05.2007 factura fiscală seria .X. nr. .X. în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare chirie, conform contractului de locațiune nr..X./30.05.2007.

Potrivit clauzelor contractuale, locatorul transmite dreptul de folosință/închiriere a imobilului situat în .X., strada X nr.X, sector X, termenul de închiriere fiind de 10 ani, cu începere de la 01.06.2007, iar chiria de 2.000 euro/lună plătită anticipat pentru întreaga perioadă a contractului, eșalonat, prima tranșă de .X. euro trebuind să fie achitată la data semnării contractului.

Întrucât contestatara nu a prezentat notificarea prin care locatorul a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere, potrivit pct.38 alin.(1) și alin.(3) și pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin care acesta optează pentru

aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere prevăzută la art.141 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. .X. S.R.L. nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, stabilind totodată că trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă pe valoarea adăugată și să emită o nouă factură fără taxă pe valoarea adăugată, urmând a se emite dispoziție de măsuri în acest sens pentru îndreptarea erorii.

**5.** Referitor la contabilizarea eronată a TVA achitată în vamă, din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2005, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis ordinul de plată nr. .X./23.09.2005 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare TVA achitată către Biroul Vamal .X., ordin ce a fost înregistrat în evidența contabilă la poziția nr..X./23.09.2005 în debitul contului 4423 „TVA de plată” în corespondență cu creditul contului 5121 BRD.

Tot în luna septembrie 2005, contestatara a emis ordinul de plată nr..X./26.09.2005 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea TVA achitată către Trezoreria Sectorului X .X., ordin ce figurează în fișa analitică pe plătitor, ce a fost înregistrat în evidența contabilă astfel :

- la poziția nr..X. JB/26.09.2005 în debitul contului 446 TVA în corespondență cu creditul contului 5121 BRD;

- la poziția nr..X. OD/30.09.2005 în debitul contului 4426 TVA deductibilă în corespondență cu creditul 446 TVA.

Consecințele acestui mod de înregistrare eronată în evidența contabilă a celor două ordine de plată prin inversarea valorilor achitate sunt mărirea TVA deductibilă cu suma de .X. lei (diferența între .X. lei TVA achitată către Trezoreria Sectorului X și .X. lei TVA achitată către Biroul Vamal .X.) precum și stabilirea eronată a soldului contului 4423 „TVA de plată”.

Astfel, în temeiul art.145 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit dispus corectarea în evidența contabilă a modului de înregistrare a sumelor în vederea stabilirii unui sold corect al contului 4423 „TVA de plată”, corectarea acestei erori fiind prezăzută la măsura 2.1 din Dispoziția de măsuri nr..X./07.05.2012.

**6.** Referitor la TVA deductibilă declarată eronat, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, contestatara a înregistrat în evidența contabilă TVA de plată în sumă de .X. lei și a declarat la organul fiscal teritorial TVA de plată în cuantum de .X. lei, diminuând în acest sens datoria la această taxă cu suma de .X. lei cu încălcarea prevederilor art.82 și art.111 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare și art.156 alin.1 și art.157 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



La solicitarea organelor de inspecție fiscală, contribuabilul a formulat răspunsuri prezentând prin adresa nr..X./06.11.2009, modul de determinare a soldului contului 4423 „TVA de plată”, ținând cont de rulajele denaturate, nu rezultă influențe fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarei pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, TVA deductibilă suplimentară în sumă de .X. lei.

**B.** În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată **colectată**, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost realizate venituri din prestări de servicii în construcții, reparații și modernizări efectuate la unități școlare, străzi, instalații, vopsitorie, zugrăveli, montări geamuri, finisare, închiriere și subînchiriere de bunuri imobiliare proprii, din vânzări de materiale de construcții, de mijloace fixe, cereale, fructe, semințe, îngrășăminte chimice.

1. Astfel, în data de 02.12.2004 S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de antreprenor a încheiat cu UNDP România (Programul Națiunilor Unite pentru Dezvoltare), în calitate de beneficiar, un contract de prestări servicii în domeniul construcțiilor, contract al cărui obiect îl reprezintă amenajarea sediului Unității de Coordonare a Proiectului Bursa specială „Guvernul României” din strada .X. nr..X.. Valoarea totală a contractului este de .X. lei din care faza 1 în valoare de .X. lei și faza 2 în valoare de .X. lei.

S.C. .X. .X. S.R.L. a emis factura fiscală .X. nr..X./14.12.2004 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare situație de lucrări faza 1, conform contractului de execuție al lucrărilor termenul limită de execuție a fazei 1 fiind 15.12.2004 și factura fiscală seria .X. nr. .X./28.01.2005 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare situație de lucrări faza 2, situație ce a fost înregistrată de beneficiar sub nr. .X./12.11.2004.

Contribuabilul a mai emis o situație de lucrări suplimentară, peste valoarea contractului, în valoare de .X. lei, inclusiv TVA, care a fost înregistrată la beneficiar sub nr..X./02.12.2004, situație care, deși a fost înregistrată de beneficiar nu a fost facturată, S.C. .X. .X. S.R.L. neînregistrând în evidența contabilă venitul și TVA aferente acestor lucrări suplimentare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferență suplimentară la TVA colectată în valoare de .X. lei, în temeiul art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și a art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**2.a.** În data de 05.12.2005, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către Spitalul Clinic .X. factura fiscală seria .X. nr..X. în valoare totală de .X. lei, din care .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor prestate și .X. lei reprezintă TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această factură a fost înregistrată eronat în contabilitate, diminuându-se astfel baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată și a bazei de impozitare a impozitului pe profit, cu suma de .X. lei la profit și .X. lei la TVA colectată, motiv pentru care în temeiul art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-a procedat la recalcularea bazei impozabile.

**2.b.** În data de 11.06.2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L. factura fiscală seria .X. nr. .X. în valoare de .X. lei din care .X. lei reprezentând contavaloarea unui camion și .X. lei reprezintă TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această factură a fost înregistrată eronat în contabilitate, conducând astfel la neevidențierea TVA colectată aferentă acestei vânzări și la creșterea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-a procedat la recalcularea bazei impozabile.

**3.a.** În data de 24.04.2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis în regim de taxare inversă, către S.C. .X. S.R.L. factura .X. nr..X. în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea situațiilor de plată aferente unor lucrări de reparații în construcții la școala nr.X.

Din contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr..X./29.10.2004 încheiat între cele două părți și din procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./28.10.2004, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a facturat cu întârziere lucrările la școala nr.X, motiv pentru care în temeiul art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.59 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat datoriile la TVA și impozit pe profit.

Din procesul verbal nr..X./04.10.2010 încheiat de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Serviciul de inspecție fiscală nr.X contribuabili mijlocii, ca urmare controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L. reiese că factura fiscală .X. nr. .X. a fost înregistrată în evidența contabilă a respectivului contribuabil.

**3.b.** Contestatara a emis către S.C. .X. S.R.L., în regim de taxare inversă contravaloarea situațiilor de plată aferente unor lucrări de reparații în construcții la .X. .X., după cum urmează :

- factura fiscală seria .X. nr.X/20.02.2007 în valoare de .X. lei,
- factura fiscală seria .X. nr. .X./13.03.2007 în valoare de .X. lei,
- factura fiscală seria .X. nr. .X./15.03.2007 în valoare de .X. lei.

Din contractul de execuție de lucrări nr..X./15.12.2005 încheiat între cele două părți și din procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X/20.09.2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a facturat cu întârziere lucrările la .X. .X., fapt pentru care în temeiul art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 59 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat datoriile la TVA și impozit pe profit.

**4.** În data de 06.09.2003, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis și transmis către S.C. .X.S.R.L. factura fiscală seria .X. nr..X. în valoare de .X. lei din care .X. lei reprezintă contravaloarea produselor livrate (floarea soarelui), iar .X. lei reprezintă TVA.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a folosit cota standard de 19% prevăzută de art.20 alin.(1) și art.31 alin.1 din Legea nr.345/2002 privind TVA, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei reprezentând TVA înscrisă în factură fiind determinată eronat, suma corectă fiind .X. lei, însă în jurnalul de vânzări și în evidența contabilă a fost înscrisă suma corectă.

Întrucât contribuabilul nu a îndreptat eroarea prin emiterea unui nou document cu valorile înscrise cu semnul minus și concomitent să factureze corect operațiunea, organele de inspecție fiscală au dispus contribuabilului măsura de îndreptare a erorii.

**5.** Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 2004 - 2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat livrări de produse agricole (ovăz, floarea soarelui, etc.) pentru care a emis avize de însoțire și ulterior a întocmit facturile aferente acestor operațiuni, nerespectând întotdeauna prevederile art.155 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din situația livrărilor de produse agricole pentru care s-au emis facturi după expirarea termenului legal, a rezultat modificarea bazei de impozitare, respectiv a TVA colectată, în funcție de momentul livrării produselor, în timpul inspecției

fiscale fiind colectată TVA la momentul efectuării operațiunilor și stornată corespunzător la momentul facturării cu întârziere.

Astfel, la 31.12.2007 contribuabilul nu datora TVA pentru aceste operațiuni, organele de inspecție fiscală calculând doar accesorii aferente TVA de plată, stabilită de contribuabil cu întârziere.

**6.** În luna iunie 2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat un transport de marfă în valoare de .X. lei pentru S.C. .X. S.R.L., emițând factura fiscală nr..X./X/03.06.2008 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de X lei.

Întrucât contribuabilul a facturat cu întârziere transportul de cereale, fiind astfel modificată baza de impozitare, fapt pentru care în temeiul art.134 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au fost calculate accesorii aferente TVA de plată stabilită de contribuabil cu întârziere.

**7.a.** S-a constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. S.R.L.:

- contractul nr..X./10.08.2004 care are ca obiect efectuarea de lucrări agricole pentru perioada 2004 - 2005, respectiv arat, pregatit teren, semănat, lucrări de întreținere, rec.X. are și transport, lucrări ce au fost recepționate conform următoarelor procese verbale: nr..X./25.10.2004, nr..X./25.10.2004, nr. .X./10.03.2005, nr.2/15.04.2005, nr..X./30.04.2005, nr..X./30.04.2005, nr. .X./15.04.2005, nr..X./23.04.2005, nr..X./30.04.2005, nr..X./30.04.2005 și nr..X./30.04.2005, însă facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura seria .X. nr. .X./15.10.2005;

- contractul nr..X./16.09.2005 care are ca obiect efectuarea de lucrări agricole pentru perioada 2004 - 2005, respectiv arat, pregatit teren, semănat, lucrări de întreținere, rec.X. are și transport, lucrări ce au fost recepționate conform următoarelor procese verbale : nr..X./19.09.2005, nr.2/01.10.2005, nr..X./15.10.2005, însă facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura seria .X. nr. .X./15.06.2006 în valoare de .X. lei.

**7.b.** De asemenea, S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări agricole în anul 2005 pentru Consiliul Local al comunei .X., județul .X., lucrări ce au fost recepționate conform procesului verbal nr..X./03.10.2005, iar facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura .X. nr. .X./13.02.2006 în valoare de .X. lei.

Contribuabilul a prezentat contractele și procesele verbale de recepție a lucrărilor cu adresa nr..X./20.04.2010.

Întrucât S.C. .X. .X. S.R.L. a facturat cu întârziere lucrările prestate în baza contractelor încheiate cu S.C. .X. S.R.L. și Consiliul Local al comunei .X., fiind astfel modificată baza de impozitare, respectiv TVA colectată, în temeiul art.134 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare au fost calculate accesorii aferente TVA de plată stabilită de contribuabil cu întârziere.

**8.a.** S-a mai constatat că în lunile iulie, septembrie și noiembrie 2007 S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de prestator a facturat către S.C. .X. .X. S.R.L. lucrări de analiză de teren, operațiunile executate fiind cuprinse în clasa 4512 - Lucrări de foraj și sondaj pentru construcții din anexa la Ordinul Președintelui Institutului de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională, contribuabilul evidențiind aceste servicii în jurnalul de cumpărări, pe baza facturilor emise de furnizor în care este înscrisă TVA.

**8.b.** În lunile octombrie și decembrie 2007, S.C. .X. S.R.L. (în calitate de prestator) a facturat către S.C. .X. .X. S.R.L. lucrări de cablare, operațiunile executate fiind cuprinse în clasa 4531 - Lucrări de instalații electrice pentru construcții din anexa la Ordinul Președintelui Institutului de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională, contribuabilul evidențiind aceste servicii în jurnalul de cumpărări, pe baza facturilor emise de furnizor în care este înscrisă TVA.

**8.c.** În luna decembrie 2007, S.C. .X. S.R.L. a efectuat pentru S.C. .X. .X. S.R.L. lucrări de pavaj, operațiunile executate fiind cuprinse în clasa 4523 - Construcții de autostrăzi, drumuri, aerodroame și baze sportive din anexa la Ordinul Președintelui Institutului de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională, contribuabilul evidențiind aceste servicii în jurnalul de cumpărări, pe baza facturilor emise de furnizor în care este înscrisă TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii nu au respectat prevederile art.160 alin. (2) lit. c) și alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare valabile începând cu data de 01.01.2007 potrivit cărora trebuiau aplicate măsurile de simplificare, neaplicarea măsurilor de simplificare având drept consecință obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

Astfel, s-a dispus prin dispoziția de măsuri S.C. .X. .X. S.R.L. stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea sumei în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, stabilind și o diferență suplimentară de TVA în sumă de .X. lei.

**9.** Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată cu întârziere față de momentul exigibilității, în baza documentelor solicitate și prezentate de contribuabil constatând că pentru lucrările de construcții decontate pe bază de

situații de lucrări, contribuabilul a emis facturi și a colectat TVA ulterior emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, după data la care aceste situații au fost acceptate de către beneficiar.

Astfel, s-a dispus contribuabilului stornarea în timpul inspecției fiscale a TVA colectată aferentă facturilor emise după data de 31.12.2007 și corectarea deconturilor de TVA în care au fost cuprinse aceste facturi, fiind încălcate prevederile art.68 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul inspecției fiscale au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente TVA de plată stabilită de contribuabil cu întârziere, conform anexei nr.18.

**10.** Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile de proiectare și consultanță pentru patru bazine de înot din .X. efectuate de persoane juridice nerezidente (.X. GmbH și .X. GmbH din Germania) pentru facturile emise de prestatori în anii 2004-2005, contestatara nu a emis autofaktură, așa cum este prevăzut de art.155 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pentru facturile emise de persoanele juridice nerezidente S.C. .X. .X. S.R.L. datora TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.133 alin. (2) și art.135 alin. (2) din același act normativ.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a colectat TVA aferentă și s-a dispus contribuabilului măsura emiterii autofacturilor aferente acestor servicii.

**11.** Din verificarea achizițiilor și livrărilor intracomunitare de bunuri înscrise în declarațiile recapitulative în ceea ce privește concordanța dintre sumele înscrise în decontul de TVA, declarația recapitulativă, jurnalele de vânzări și cumpărări și documentele justificative legale, precum și din informațiile furnizate de Compartimentul de Schimb Internațional de Informații, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

- în trim. I 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a declarat suma de .X. lei, reprezentând achiziții intracomunitare de piese de schimb din Germania, iar operatorii au declarat livrări intracomunitare în sumă de .X. lei, din verificarea facturilor externe prezentate de contribuabil a rezultat că acesta nu a declarat achiziții în sumă de .X. lei, reprezentând utilaje și mijloace de transport (cisternă, autobuz, autoturism);

- în trim. II 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a declarat suma de .X. lei, reprezentând achiziții intracomunitare de piese de schimb și contravaloarea autocamion din

Germania, iar operatorii au declarat livrări intracomunitare în sumă de .X. lei, rezultând o diferență în minus de - X lei (curs valutar);

- în trim. III 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a declarat suma de .X. lei, reprezentând achiziții intracomunitare de piese de schimb pentru utilaje din Germania, iar operatorii au declarat livrări intracomunitare în sumă de .X. lei, iar din verificarea facturilor externe prezentate de contribuabil a rezultat că acesta nu a declarat achiziții în sumă de .X. lei, reprezentând piese de schimb pentru utilaje construcții;

- în trim. IV 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a declarat suma de .X. lei, reprezentând achiziții intracomunitare de piese de schimb din Germania, Austria și Italia, iar operatorii au declarat livrări intracomunitare în sumă de .X. lei, iar din verificarea facturilor externe prezentate de contribuabil a rezultat că acesta nu a declarat achiziții în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare autoturism.

Astfel, organele de inspecție fiscală au dispus contribuabilului să corecteze diferența totală de **.X. lei** dintre achizițiile declarate de S.C. .X. .X. S.R.L. și livrările operatorilor intracomunitari din Germania, Italia, Austria din anul 2007, pentru declararea incompletă și eronată a achizițiilor/livrărilor intracomunitare, contribuabilul fiind sancționat contravențional.

Din verificarea informațiilor furnizate de Compartimentul de Schimb Internațional de Informații și a evidenței contabile a contribuabilului, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

- contribuabilul nu a declarat în totalitate achizițiile/livrările efectuate pe teritoriul României în anul 2007;

- furnizorii/clientii nu au declarat în totalitate livrările/achizițiile efectuate către S.C. .X. .X. S.R.L.;

- contribuabilul nu a declarat corect achizițiile/livrările efectuate în anul 2007;

- contribuabilul nu a declarat livrările de mijloace fixe;

- contribuabilul nu a înregistrat în evidențele contabile livrări și achiziții de mărfuri sau servicii către/de la clienți/furnizori;

- contribuabilul a declarat eronat furnizori ale căror facturi nu conțineau TVA.

Pentru toate aceste neconcordanțe organele de inspecție fiscală au lăsat contribuabilului dispoziție de măsuri pentru regularizarea acestora.

Urmare inspecției fiscale efectuate s-a constatat că TVA de plată stabilită de contribuabil este de .X. lei, TVA de plată stabilită ca urmare a inspecției fiscale este în cuantum de .X. lei, organele de inspecție fiscală calculând o suma de **.X. lei** reprezentând TVA suplimentară, pentru care au fost calculate accesorii până la data de 25.04.2012 în cuantum de **.X. lei** (.X. lei majorări de întârziere + .X. lei penalități de întârziere).

C. Referitor la impozitul pe profit, contribuabilul a realizat în principal venituri din prestări de servicii în construcții, reparații și modernizări efectuate la unități școlare, străzi, instalații, vopsitorie, zugrăveli, montări geamuri, finisare, închiriere și subînchiriere de bunuri imobiliare proprii, din vânzări de materiale de construcții, de mijloace fixe, cereale, fructe, semințe, îngrășăminte chimice. Totodată, au fost realizate și venituri din subvenții pentru utilaje agricole, pentru producția internă de semințe, pentru calamități, pentru achiziționare motorină.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe :

1.În perioada 2003 - 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat aprovizionări de bunuri care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat și implicit nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate, respectiv: 1 geantă Samsonite, 3 televizoare, 1 cuptor gaz, 1 combină frigorifică, 3 mașini de spălat (anul 2003), sistem audio Sony, 1 aragaz cu rotisor, 1 frigider, 1 mașină de spălat (anul 2004), 2 frigidere (anul 2005), sintetizator, stativ orgă, incintă acustică (anul 2007).

Astfel, în temeiul art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare și ale art.19 și art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au admis suma de .X. lei ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat aprovizionări de servicii de francare corespondență, în valoare de .X. lei care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat de contribuabil, după cum urmează :

- în anul 2005 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de .X. .X. S.A., reprezentând contravaloarea serviciului de francare de corespondență în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală constatând că contribuabilul nu a prezentat documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de venituri impozabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor de către .X. .X. S.A.;

- în anul 2006 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de .X. .X. S.A. reprezentând contravaloarea serviciului de francare de corespondență în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală constatând că contribuabilul nu a prezentat documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de venituri impozabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor de către .X. .X. S.A.;

- în anul 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura .X. .X./05.01.2007 emisă de .X. .X., în valoare totală de .X. lei, din care .X. lei reprezintă TVA, reprezentând contravaloarea serviciului de francare corespondență, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de



venituri impozabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor de către .X. .X. S.A.;

- S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura .X. .X./24.10.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare servicii de consultanță, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de venituri impozabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor de acest furnizor.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au admis suma de .X. lei ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei reprezentând contravaloarea aprovizionărilor de bunuri care nu au legătură cu obiectul de activitate al contribuabilului și implicit nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate, în temeiul art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002, cu modificările și completările ulterioare și ale art.19 și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește cheltuielile înregistrate pentru servicii de publicitate, organele de inspecție fiscală au reținut că în anul 2004 S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator, contractul nr..X./04.11.2004 având ca obiect implementarea activităților de publicitate, prestatorul acționând în principal ca promotor pentru strategii de publicitate, concepte și idei.

În baza acestui contract contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă factura .X. nr. .X./23.11.2004 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, dar din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală reiese că serviciile facturate de S.C. .X. S.R.L. nu au fost executate.

De asemenea, S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. .X. .X. SA, în calitate de prestator, contractul nr. IA .X./19.03.2004 având ca obiect producerea și difuzarea de către prestator, în favoarea beneficiarului, în cadrul programelor stației X, de comun acord stabilite, în conformitate cu Rate Card-ul anexat la contract, contribuabilul înregistrând în evidența contabilă factura .X. .X./21.04.2004 emisă de S.C. .X. .X. S.A. în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea a 25 de reportaje realizate cu durata maximă de 45 secunde fiecare, difuzarea lor fiind în perioada 26 aprilie - 19 mai 2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât S.C. .X. .X. S.R.L. nu a prezentat documente din care să rezulte tipul și conținutul reportajelor TV, documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de venituri impozabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor de acest furnizor, în temeiul art.19 și art.21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, motiv pentru care nu au admis cheltuielile aferente serviciilor de publicitate ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

3. Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară s-a aprovizionat cu materiale de construcții și a emis bonuri de consum, ulterior semnării de către beneficiari a proceselor verbale de recepție finale, după cum urmează :

- S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu Școala nr.X. contractul de execuție de lucrări de construcții nr..X./20.05.2004; în luna mai 2006, contribuabilul a emis bonuri de consum în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea materialelor achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., lucrările efectuate la Școala nr.X. fiind recepționate de beneficiar conform Procesului verbal din data de 27.02.2006.

Având în vedere că lucrările au fost recepționate anterior acestor aprovizionări, suma de .X. lei reprezentând contravaloarea materialelor a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în temeiul art.19 și art.21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- S.C. .X. .X. SRL a încheiat cu Școala nr..X. contractul de execuție de lucrări de construcții nr. .X./04.09.2003; în luna aprilie 2007, contribuabilul a emis bonuri de consum în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea materialelor achiziționate de la S.C. .X. SRL, lucrările efectuate la Școala nr.X fiind recepționate de beneficiar conform Procesului verbal nr. .X./16.05.2006.

Având în vedere că lucrările au fost recepționate anterior acestor aprovizionări, suma de .X. lei reprezentând contravaloarea materialelor a fost considerată de organele de inspecție fiscală, cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în temeiul art.19 și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Totodată, în data de 02.12.2004 S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de antreprenor, a încheiat cu UNDP România (Programul Națiunilor Unite pentru Dezvoltare), în calitate de beneficiar, un contract de prestări servicii în domeniul construcțiilor, contract al cărui obiect îl reprezintă amenajarea sediului Unității de Coordonare a Proiectului Bursa specială „Guvernul României”, din strada .X. nr..X.. Valoarea totală a contractului este de .X. lei, din care faza 1 în valoare de .X. lei și faza 2 în valoare de .X. lei.

Contestatară a emis factura fiscală .X. nr..X./14.12.2004 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare situație de lucrări faza 1, conform contractului de execuție al lucrărilor termenul limită de execuție a fazei 1 fiind 15.12.2004 și factura fiscală seria .X. nr..X./28.01.2005 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare situație de lucrări faza 2, situație ce a fost înregistrată de beneficiar sub nr. .X./12.11.2004.

Contribuabilul a mai emis o situație de lucrări suplimentară, peste valoarea contractului, în valoare de .X. lei, inclusiv TVA, care a fost înregistrată la beneficiar sub nr..X./02.12.2004, situație care, deși a fost înregistrată de beneficiar nu a fost facturată, S.C. .X. .X. S.R.L. neînregistrând în evidența contabilă venitul și TVA aferente acestor lucrări suplimentare.

Astfel, în temeiul art.19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.59 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au mărit baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

**5.a.** În data de 05.12.2005, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către Spitalul Clinic .X. factura fiscală seria .X. nr..X. în valoare totală de .X. lei, din care .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor prestate și .X. lei TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această factură a fost înregistrată eronat în contabilitate, diminuându-se astfel baza de impozitare a impozitului pe profit, cu suma de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile a impozitului pe profit, în sensul măririi acesteia cu suma de .X. lei.

**5.b.** În data de 11.06.2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. SRL factura fiscală seria .X. nr. .X. în valoare de .X. lei din care .X. lei reprezentând contravaloarea unui camion și .X. lei TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această factură a fost înregistrată eronat în contabilitate, conducând astfel la neevidențierea TVA colectată aferentă acestei vânzări și la creșterea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile a impozitului pe profit, în sensul diminuării acesteia cu suma de .X. lei.

**5.c.** În luna mai 2005, S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura seria .X. nr. .X./05.05.2005 în valoare totală de .X. lei, iar în luna iunie 2007 contribuabilul a stornat această factură (pe seama rezultatului reportat) fără

a ține seama de acest fapt la determinarea obligației referitoare la impozitul pe profit.

În timpul inspecției fiscale, în temeiul art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit ținând cont de data stornării facturii respective.

**6.a.** În data de 24.04.2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L. factura seria .X. nr. .X. în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea situațiilor de plată aferente unor lucrări de reparații în construcții la Școala nr.X.

Din contractul de execuție de lucrări nr..X./29.10.2004 încheiat între cele două părți și din procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./28.10.2004, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a facturat cu întârziere lucrările la școala nr.X, fapt pentru care în temeiul art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat datoriile la TVA și impozit pe profit.

**6.b.** Contestatara a emis către S.C. .X. S.R.L., în regim de taxare inversă, factura fiscală seria X nr. .X./20.02.2007 în valoare de .X. lei reprezentând contravaloarea situațiilor de plată aferente unor lucrări de reparații în construcții la .X. .X., factura fiscală seria .X. nr. .X./13.03.2007 în valoare de .X. lei reprezentând contravaloarea situațiilor de plată aferente unor lucrări de reparații în construcții la .X. .X., factura fiscală seria .X. nr. .X./15.03.2007 în valoare de .X. lei reprezentând contravaloarea situațiilor de plată aferente unor lucrări de reparații în construcții la .X. .X..

Din contractul de execuție de lucrări nr..X./15.12.2005 încheiat între cele două părți și din procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./20.09.2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a facturat cu întârziere lucrările la .X. .X., fapt pentru care în temeiul art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat datoriile la TVA și impozit pe profit.

**6.c.** S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L., în regim de taxare inversă, factura fiscală seria .X. nr. .X./08.05.2007 în valoare de .X. lei, factură fiscală stornată prin factura seria .X. nr. .X./27.06.2007.

Contribuabilul a prezentat contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr. 10.X./15.12.2005, încheiat între S.C. .X. S.R.L, în calitate de antreprenor general și S.C. .X. .X. S.R.L în calitate de subantreprenor, având ca obiect lucrări de reparații și modernizări la Școala nr.X, valoarea contractului fiind de .X. lei, inclusiv TVA. În data de 14.06.2006 s-a încheiat actul adițional nr.X la contractul nr. .X./15.12.2005 prin care se stabilește termenul de finalizare a lucrărilor la data de 15.09.2006.

Conform evidenței contabile a contestatarei, organele de inspecție fiscală au stabilit că factura nu a fost încasată, contribuabilul prezentând situații de plată/devize de lucrări din data de 20.09.2006 din care rezultă că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări în valoare de .X. lei, nerecunoscute de beneficiar.

Întrucât factura fiscală seria .X. nr. .X./08.05.2007 în valoare de .X. lei a fost stornată prin factura seria .X. nr. .X./27.06.2007 a fost solicitată nota explicativă nr..X./10.11.2009, din răspunsul formulat rezultând că stornarea s-a efectuat ca urmare a neînțelegerilor apărute între cele două societăți comerciale cu privire la sumele decontate prin situații de lucrări.

Organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. .X. S.R.L., concretizat în Procesul verbal nr..X./04.10.2010, potrivit căruia factura fiscală seria .X. nr. .X./08.05.2007 în valoare de .X. lei și factura de stornare seria .X. nr .X./27.06.2007 au fost înregistrate în evidența contabilă a acestui contribuabil.

De asemenea organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat contractele încheiate între cele două părți și nici documente referitoare la efectuarea serviciilor prestate de către S.C. .X. .X. S.R.L.

Din răspunsurile la întrebările formulate din nota explicativă solicitată cu ocazia controlului încrucișat, administratorul S.C. .X. S.R.L. a declarat că în perioada 2003 - 2006 dl. .X., în calitate de director executiv și dl. .X., în calitate de director general au încheiat fără știrea sa și fără acordul său scris contracte de execuție de lucrări între cele două societăți comerciale, lucrările menționate în factura seria .X. nr. .X./08.05.2007 nefiind în fapt executate de către S.C. .X. .X. S.R.L, motiv pentru care a înaintat organelor competente o plângere penală aflată pe rolul Parchetului de pe lângă Judecătoria sector X, formându-se astfel dosarul nr..X./P/2007.

Examinând actele de urmărire penală efectuate în acest dosar penal, Parchetul de pe lângă Judecătoria sector X a emis o rezoluție în data de 03.08.2011 prin care atât domnul .X., cât și domnii .X. și .X. au fost scoși de sub urmărire penală. În urma plângerii penale formulate de către dl. .X. s-a dispus efectuarea unei expertize contabile.

Având în vedere că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări la Școala nr.X, așa cum rezultă din situațiile de plată/devize de lucrări întocmite și din răspunsurile formulate în nota explicativă nr..X./10.11.2009), organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

**6.d.** S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L, în regim de taxare inversă, factura fiscală seria .X. nr..X./07.05.2007 în valoare de .X. lei, factură fiscală stornată prin factura seria .X. nr. .X./27.06.2007.

Contribuabilul a prezentat contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr. .X./04.10.2005, încheiat între S.C. .X. S.R.L., în calitate de antreprenor general și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de subantreprenor, având ca obiect lucrări de reparații și modernizări la Școala nr.X, valoarea contractului fiind de .X. lei, inclusiv TVA.

Conform evidenței contabile a contestatarei, organele de inspecție fiscală au stabilit că factura nu a fost încasată, contribuabilul prezentând situații de plată/devize de lucrări din data de 15.12.2005 din care rezultă că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări în valoare de .X. lei, nerecunoscute de beneficiar.

Întrucât factura fiscală seria .X. nr. .X./07.05.2007 în valoare de .X. lei a fost stornată prin factura seria .X. nr. .X./27.06.2007, a fost solicitată nota explicativă nr..X./10.11.2009, din răspunsul formulat rezultând că stornarea s-a efectuat ca urmare a neînțelegerilor apărute între cele două societăți comerciale cu privire la sumele decontate prin situații de lucrări.

În continuare, reținerile organelor de inspecție fiscală sunt aceleași ca în situația lucrărilor efectuate la Școala nr.X ca urmare a controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L. cu precizarea că în ceea ce privește implicațiile fiscale, având în vedere că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări la Școala nr.X, așa cum rezultă din situațiile de plată/devize de lucrări întocmite și din răspunsurile formulate în nota explicativă nr..X./10.11.2009), organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

**6.e.** S-a mai constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L., în regim de taxare inversă, factura fiscală seria .X. nr. .X./07.05.2007 în valoare de .X. lei, factură fiscală stornată prin factura seria .X. nr. .X./27.06.2007.

Contribuabilul a prezentat contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr. .X./29.09.2005, încheiat între S.C. .X. S.R.L. în calitate de antreprenor general și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de subantreprenor, având ca obiect lucrări de reparații și modernizări la Grădinița nr.X, valoarea contractului fiind de .X. lei, inclusiv TVA.

Conform evidenței contabile a S.C. .X. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au stabilit că factura nu a fost încasată, contribuabilul prezentând situații de plată/devize de lucrări din data de 15.12.2005 din care rezultă că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări în valoare de .X. lei, nerecunoscute de beneficiar.

Întrucât factura fiscală seria .X. nr. .X./07.05.2007 în valoare de .X. lei a fost stornată prin factura seria .X. nr. .X./27.06.2007, a fost solicitată nota explicativă nr..X./10.11.2009, din răspunsul formulat rezultând că stornarea s-a efectuat ca urmare a neînțelegerilor apărute între cele două societăți comerciale cu privire la sumele decontate prin situații de lucrări.

În continuare, reținerile organelor de inspecție fiscală sunt aceleași ca în situația lucrărilor efectuate la Școala nr.X și Școala nr.X ca urmare a controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L., cu precizarea că în ceea ce privește implicațiile fiscale, având în vedere că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări la Grădinița nr.X, așa cum rezultă din situațiile de plată/devize de lucrări întocmite și din răspunsurile formulate în nota explicativă nr..X./10.11.2009), organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

**7.** În perioada 2004 - 2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat livrări de produse agricole pentru care a emis avize de însoțire și ulterior a întocmit facturile aferente acestor operațiuni.

Astfel, contribuabilul a încălcat prevederile art.155 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin. (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au modificat baza de impozitare a impozitului pe profit în funcție de momentul livrării.

**8.** În data de 03.06.2008, S.C. .X. .X. S.R.L a emis factura .X./153 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de transport grâu.

Întrucât facturarea mărfii livrate către S.C. .X. S.R.L a fost făcută la data de 06.07.2007 cu factura nr..X., organele de inspecție fiscală au stabilit că transportul de cereale a fost facturat cu întârziere, respectiv după un an de zile, motiv pentru care în baza art.19 alin. (1) și art.155 alin. (1) și alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a impozitului pe profit a fost modificată în funcție de data efectuării transportului.

**9.a.** S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. S.R.L. contractul nr..X./10.08.2004 și contractul nr. .X./16.09.2005 care au ca obiect efectuarea de lucrări agricole pentru perioada 2004-2005, respectiv arat, pregătit teren, semănat, lucrări de întreținere, rec.X. are și transport.

Lucrările efectuate în baza contractului nr..X./10.08.2004 au fost recepționate conform următoarelor procese verbale: nr..X./25.10.2004, nr.

.X./25.10.2004, nr..X./10.03.2005, nr.2/15.04.2005, nr..X./30.04.2005, nr. .X./30.04.2005, nr..X./15.04.2005, nr..X./23.04.2005, nr..X./30.04.2005, nr. .X./30.04.2005, nr..X./30.04.2005, iar facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura .X. nr..X./15.10.2005 în valoare totală de X lei.

Lucrările efectuate în baza contractului nr..X./16.09.2005 au fost recepționate conform următoarelor procese verbale : nr..X./19.09.2005, nr. 2/01.10.2005, nr. .X./15.10.2005, iar facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura .X. nr. .X./15.06.2005 în valoare totală de .X. lei.

**9.b.** De asemenea, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări agricole în anul 2005 pentru Consiliul Local al comunei .X., județul .X..

Lucrările efectuate au fost recepționate conform procesului verbal nr. .X./03.10.2005, iar facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura .X. nr. .X./13.02.2005 în valoare totală de .X. lei.

Având în vedere că S.C. .X. .X. S.R.L. a facturat cu întârziere lucrările prestate în baza contractelor nr..X./10.08.2004 și nr. .X./16.09.2005 către S.C. .X. S.R.L. și Consiliul Local al comunei .X., județul .X., în baza art.19 alin. (1) și art.155 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare baza de impozitare a impozitului pe profit a fost modificată în funcție momentul efectuării prestațiilor.

**10.** Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un impozit pe profit datorat în sumă de .X. lei și plăți în valoare de .X. lei, iar în balanța de verificare analitică la 31.12.2007 contul 441 „*Impozit pe profit datorat*” prezintă un sold debitor în valoare de .X. lei.

În evidența organului fiscal teritorial, conform fișei sintetice pe plătitor, la 31.12.2007 contribuabilul figurează cu un virament în plus la impozitul pe profit în valoare de .X. lei, rezultând o diferență față de evidența contabilă în sumă de .X. lei.

Din verificările efectuate a rezultat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă Decontul de accesorii nr. .X./08.11.2007 pentru majorări în valoare de .X. lei și Decontul de accesorii nr..X./28.11.2007 pentru majorări în valoare de .X. lei, deconturi înregistrate în fișa sintetică pe plătitor.

Datoria pentru aceste majorări de întârziere a fost stinsă din plățile efectuate în contul impozitului pe profit, dispunându-se contribuabilului măsura pentru remedierea acestei erori.



11. S.C. .X. .X. S.R.L. nu a calculat valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade, pentru unitățile școlare și nu le-a evidențiat în contul „*Lucrări în curs de execuție*” (respectivul cont fiind utilizat pentru activitatea de reparații drumuri începând cu anul 2006 și pentru activitatea din agricultură în perioada 2003-2007).

Pentru lucrările de construcții decontate pe bază de situații de lucrări, contribuabilul a emis facturi ulterior emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, după data la care aceste situații au fost acceptate de către beneficiar, înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor aferente acestor lucrări fiind anterioară înregistrării veniturilor.

Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile aferente executării lucrărilor fără a folosi contul 711 „*Variația stocurilor*”, fapt care a condus la un decalaj între momentul înregistrării cheltuielilor și cel al înregistrării veniturilor, S.C. .X. .X. S.R.L. încălcând în acest mod prevederile art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 4.58 și pct. 5.3. din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea reglementărilor simplificate armonizate cu directivele europene, pct.125 și pct.215 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, OMFP nr.1826/2003 privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Stabilirea influențelor fiscale a consumurilor de materiale la calculul producției neterminate pentru fiecare obiectiv în parte și a prestațiilor de servicii efectuate de antreprenori s-a făcut ținând cont de constatările cuprinse în :

- procesul verbal nr..X./06.11.2009 întocmit de Administrația Finanțelor Publice sector X la furnizorul de materiale și prestatorul de servicii de construcții montaj S.C. .X. S.R.L.,

- procesul verbal de control încrucișat nr..X./04.10.2009 întocmit de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Serviciul Contribuabili mijlocii la subantreprenorul .X. S.R.L.

S-a constatat că lucrările efectuate de acest subantreprenor au fost înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. .X. S.R.L. anterior refacturării către beneficiarul final,

- procesul verbal de control încrucișat nr..X./17.05.2010 întocmit de DGFP .X. la furnizorul S.C..X. S.R.L. care nu mai desfășoară activitate la domiciliul fiscal din .X. Str. X nr.X având contractul de închiriere spațiu expirat din anul 2004, conform procesului verbal nr..X./22.07.2008.

Mai mult, contribuabilul a fost inclus în lista contribuabililor inactivi publicată în Monitorul Oficial la data de 09.04.2009, iar la data de 28.04.2010, în baza art.131 din Legea nr.85/2006, s-a închis procedura falimentului la S.C. .X. S.R.L.

- adresa nr..X./24.09.2010 a DGFP .X. din care reiese că furnizorul S.C. .X. S.R.L. figurează în lista contribuabililor declarați inactivi din data de 11.06.2009, conform OPANAF nr.1167/29.05.2009, iar la data de 25.11.2009 s-a înregistrat

hotărârea de dizolvare judiciară conform art.237 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale,

- procesul verbal nr..X./20.01.2011 încheiat de Administrația Finanțelor Publice sector X la furnizorul de materiale de construcții S.C. .X. S.R.L. din care reiese că societatea nu funcționează la sediul social declarat iar reprezentantul legal, cetățeanul turc .X. nu a putut fi contactat, motiv pentru care au fost estimate obligațiile fiscale, în baza prevederilor art.67 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

- Raportul de inspecție fiscală nr..X./05.02.2010 încheiat de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul ANAF la subantreprenorul S.C. .X.S.R.L.

Deoarece, S.C. .X. .X. S.R.L. nu a calculat valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade, pentru unitățile școlare și nu le-a evidențiat în contul „*Lucrări în curs de execuție*”, organele de inspecție fiscală au recalculat baza impozabilă a impozitului pe profit ținând cont de valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade, neevidențiate în contul „*Lucrări în curs de execuție*”, documentele prezentate și verificate de organele de inspecție fiscală pentru fiecare unitate școlară fiind prezentate detaliat în Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012.

Organele de inspecție fiscală au dispus contribuabilului măsura de stornare a impozitului pe profit aferent facturilor emise după data de 31.12.2007, impozit care a fost calculat în timpul inspecției fiscale.

La capitolul IV Alte constatări din Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 s-a menționat că organele de inspecție fiscală au întocmit un număr de 112 adrese de solicitare de documente în vederea clarificării situației fiscale a contribuabilului.

În concluzie, urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit în cuantum de .X. lei pe perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, stabilind o diferență de impozit pe profit în cuantum de **.X. lei**, față de impozitul pe profit calculat de contribuabil, conform anexei nr.X la Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 .

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de **.X. lei** din care .X. lei majorări de întârziere și .X. lei penalități de întârziere.

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

### **Aspecte procedurale**

Referitor la susținerea contestatarii privind depășirea duratei maxime a inspecției fiscale, se reține că la baza inspecției fiscale au stat :

- ordinul de serviciu nr..X./27.08.2008,

- avizul de inspecție fiscală nr..X./27.05.2008 prin care contribuabilul a fost informat asupra faptului că va face obiectul unei inspecții fiscale generale având ca obiective verificarea unor impozite, taxe și contribuții datorate bugetului general consolidat, respectiv :

1. impozit pe profit pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2006,

2. impozit pe veniturile din salarii pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2007,

3. taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2007,

4. contribuții sociale pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2007,

5. alte venituri ale bugetului general consolidat (dividende, impozit pe venituri obținute din România de persoane nerezidente) pe perioada 01.01.2005 – 31.12.2007.

- avizul de inspecție fiscală nr..X./26.09.2008 prin care contribuabilul a fost informat asupra extinderii perioadei de inspecție, verificarea efectuându-se și pentru anii 2003 și 2004 pentru toate taxele și impozitele datorate și pentru anul 2007 pentru impozitul pe profit.

Extinderea perioadei verificate a fost determinată de faptul că pe parcursul inspecției fiscale au apărut indicii privind diminuarea TVA și a impozitului pe profit aferent anului 2005, conform prevederilor art.98 pct.3 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :

***“(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații :***

***a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat “.***

Se reține că perioada supusă inspecției fiscale generale a devenit 01.01.2003 - 31.12.2007.

Ulterior, prin adresa nr..X./13.06.2008, înregistrată la Direcția de finanțe publice a municipiului .X. sub nr..X./13.06.2008, reprezentantul legal al S.C. .X. .X. S.R.L. a solicitat amânarea începerii inspecției fiscale.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.101 alin.2 lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

***„(2) Avizul de inspecție fiscală va cuprinde : (...)***

***d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.***

*Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate”,*

a fost aprobată amânarea începerii inspecției fiscale.

Astfel, data începerii inspecției fiscale generale a fost 28.08.2008, iar în conformitate cu prevederile art.5 din OPANAF nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, potrivit căroră :*“Data de la care se suspendă acțiunea de inspecție fiscală va fi comunicată în scris contribuabilului”,* inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 29.09.2008, aspect comunicat contribuabilului cu adresa nr..X./26.06.2008, în vederea soluționării măsurilor referitoare la calculul producției neterminată aferente activității de construcții, prevăzute în Dispoziția de măsuri nr..X./26.09.2008.

Prin adresa nr..X./15.07.2009 contribuabilul a fost înștiințat că începând cu data de 16.07.2009, inspecția fiscală a fost reluată, în conformitate cu prevederile art.6 din OPANAF nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, potrivit căroră :

*“După încetarea condițiilor care au generat suspendarea, inspecția fiscală va fi reluată, data acesteia fiind comunicată în scris contribuabilului “.*

Ulterior, în conformitate cu prevederile art.5 din OPANAF nr.708/2006, inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 13.11.2009, aspect comunicat contribuabilului, în vederea remedierii unor deficiențe privind evidența capitalului imobilizat, până la data de 18.12.2009, conform Dispoziției de măsuri nr..X./13.11.2009.

Prin adresa nr..X./15.12.2009, contribuabilul a solicitat prelungirea perioadei de suspendare a inspecției fiscale, până la data de 18.01.2010, iar prin adresa nr..X./18.12.2009 contribuabilul a fost înștiințat că termenul de soluționare a deficiențelor consemnate prin Dispoziția de măsuri nr..X./13.11.2009 s-a prelungit până la data solicitată, respectiv 18.01.2010.

La data de 09.02.2010 inspecția fiscală a fost reluată, în conformitate cu prevederile art.6 din OPANAF nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

Deoarece contribuabilul a întâmpinat dificultăți în prezentarea documentelor solicitate în timpul inspecției fiscale generale, motivate de schimbarea sediului social, la solicitarea contribuabilului exprimată prin adresa nr..X./30.06.2011, înregistrată la D.G.F.P. a municipiului .X. sub nr..X./01.07.2011, inspecția fiscală a fost suspendată, începând cu data de 01.07.2011, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din OPANAF nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale potrivit căroră :

*“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale : (...)*

f) la solicitarea scrisă a contribuabilului ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmată de echipa de inspecție fiscală, care conduce la imposibilitatea continuării inspecției fiscale. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia, doar o singură dată”.

Se reține că perioada mare de timp în care a fost efectuată inspecția fiscală a fost determinată atât de amânarea și suspendarea inspecției fiscale la solicitarea contribuabilului, cât și de suspendarea inspecției fiscale la inițiativa organelor de inspecție fiscală, iar termenul în care a fost suspendat/amânat inspecția fiscală, nu se calculează.

Prin adresa nr..X./13.10.2011 contribuabilul a fost înștiințat că începând cu data de 14.10.2011 inspecția fiscală a fost reluată, în conformitate cu prevederile art.5 din OPANAF nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale : *“După încetarea condițiilor care au generat suspendarea, inspecția fiscală va fi reluată, data acesteia fiind comunicată în scris contribuabilului”*.

Se reține de asemenea, că prelungirea duratei efectuării inspecției fiscale a fost determinată și de necesitatea efectuării unor controale încrucișate la următorii furnizori de materiale și prestatori de servicii pentru clarificarea situației fiscale, după cum urmează :

- la S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. a municipiului .X. SIF X Contribuabili mijlocii au încheiat procesul verbal nr..X./04.10.2010,

- la S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. au încheiat procesul verbal nr..X./29.07.2010, înregistrat la D.G.F.P. a municipiului .X. prin adresa de înaintare nr..X./92.08.2010,

- la S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X. nu au putut efectua controlul încrucișat solicitat și au comunicat prin adresa nr..X./24.09.2010 înregistrată la D.G.F.P. a municipiului .X. sub nr..X./28.09.2010 faptul că acest contribuabil figurează în lista contribuabililor inactivi din data de 11.06.2009, conform OPANAF nr.1167/29.05.2009,

- la S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. a municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice sector X au încheiat procesul verbal nr..X./20.01.2011, înregistrat la D.G.F.P. a municipiului .X. prin adresa de înaintare nr..X./28.01.2011,

- la S.C. .X.S.R.L. organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF - Activitatea de Inspecție fiscală au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./05.02.2010 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.X/11.02.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală,

- S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. a municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice sector X au încheiat procesul verbal nr..X./05.11.2009, înregistrat la D.G.F.P. a municipiului .X. prin adresa de înaintare nr..X./12.10.2010.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că, având în vedere modul defectuos de colaborare cu reprezentanții contribuabilului, volumul mare de documente și faptul că evidența contabilă întocmită pentru perioada supusă inspecției fiscale generale nu era arhivată în conformitate cu prevederile lit.F pct.38 din O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, unde se specifică :

*“38. Arhivarea documentelor justificative și contabile se face în conformitate cu prevederile legale și cu următoarele reguli generale :*

- *documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate;*
- *gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. În cazul fuziunii sau al lichidării societății, documentele aferente acestei perioade se arhivează separat;*
- *dosarele conținând documente justificative și contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor;*
- *evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit legii, în care sunt evidențiate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului”*,

organele de inspecție fiscală au procedat la îndrumarea verbală a contribuabilului și la solicitarea în scris cu privire la remedierea și corectarea deficiențelor, prin transmiterea unui număr de 112 adrese.

Se reține că în cea mai mare parte a cazurilor, de-a lungul desfășurării inspecției fiscale generale, contribuabilul a tergiversat prezentarea, sau a prezentat cu întârziere, incomplet, sau fără adresă de înaintare, documente care să ateste înregistrările contabile și care să justifice operațiunile efectuate.

Exemplificăm cu adresa nr..X./30.06.2011, înregistrată la D.G.F.P. a municipiului .X. sub nr..X./01.07.2011, prin care contribuabilul a recunoscut că nu deține toate documentele solicitate și a solicitat suspendarea inspecției fiscale aflată în desfășurare, motivat de faptul că din cauza mutării sediului social nu a reușit să prezinte documentele solicitate.

Mai mult, afirmația din contestație, potrivit căreia *„ne rezervăm dreptul de a completa prezenta contestație cu orice alte informații sau documente necesare soluționării”*, conduce la concluzia că nici până la data formulării contestației, respectiv 14.06.2012, contribuabilul nu deținea toate documentele justificative în susținerea punctului său de vedere.

Se reține că S.C. .X. .X. S.R.L. a avut la dispoziție o perioadă îndelungată de timp pentru a prezenta documentele solicitate în scris de organele de inspecție fiscală prin transmiterea unui număr de 112 adrese, în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Așadar, afirmația contestatarii referitoare la *”perioada de timp foarte mare în care s-a derulat inspecția fiscală respectiv între 28.08.2008 - 07.05.2012, termenul în care s-a efectuat a fost de 2 ani și 4 luni”*, nu poate fi reținută în

favoarea societății, deoarece, inspecția fiscală a fost amânată o dată, suspendată de trei ori, cu prelungirea suspendării, pentru a da posibilitatea societății de a remedia, corecta deficiențele privind și calculul producției neterminată aferente activității de construcții, evidența capitalului imobilizat, aspecte constatate de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr..X./26.09.2008 și respectiv Dispoziția de măsuri nr..X./13.11.2009.

În concluzie, argumentele contribuabilului referitoare la depășirea duratei efectuării inspecției fiscale, nu se confirmă, cu atât mai mult cu cât termenul prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale nu este unul sancționator, de decădere, depășirea acestuia neatrăgând anularea obligațiilor fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia procesele verbale încheiate în urma controalelor încrucișate nu au fost anexate la Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, fiind lipsită de informațiile necesare, se reține că potrivit Anexei 5.b Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal" din OMFP nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală :

*"1. Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.*

*Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.*

*Procesele-verbale se încheie în cel puțin trei exemplare, din care :*

- exemplarul unu rămâne la organul de inspecție fiscală care a efectuat controlul;*
- exemplarul doi se transmite la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului;*
- exemplarul trei rămâne la contribuabil.*

*Procesele-verbale încheiate ca urmare a unor solicitări făcute de organe abilitate ale statului, se vor întocmi în patru exemplare, din care un exemplar, împreună cu anexele, se va înainta instituției care a solicitat verificarea.*

*Procesele-verbale în care sunt consemnate constatări care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală, vor fi semnate de organele de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal.*

*În toate cazurile, procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului ”.*

Se reține că procesele verbale au fost întocmite ca urmare a unor controale încrucișate la furnizori de materiale și prestatori de servicii pentru clarificarea

situației fiscale, respectiv la: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Față de prevederile legale suscitade, se reține că, organele de inspecție fiscală nici nu aveau obligația de a anexa la Raportul de inspecție fiscală nr.X./07.05.2012 încheiat la S.C. .X. .X. S.R.L., procesele verbale încheiate în urma efectuării unor controale încrucișate la respectivii furnizorii și nici obligația transmiterii acestor procese verbale către contestatară.

În concluzie, pretenția contestatarii este nejustificată, deoarece sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, conform art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **revine contribuabilului** care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Articolele de lege de mai sus se coroborează cu prevederile art.10 alin.1 și alin.2, precum și cu cele ale art.106 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„ART. 10 Obligația de cooperare*

*(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

*(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.*

*ART. 106 Obligația de colaborare a contribuabilului*

*(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”*

Din analiza prevederilor legale de mai sus se reține că societatea avea obligația să colaboreze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, cu bună credință, prin prezentarea faptelor cunoscute de către aceasta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute (registre, evidențe, documente de afaceri și oricare alte înscrisuri) și să întreprindă măsurile necesare în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților care îi stau la dispoziție.

Referitor la susținerea contestatarii, potrivit căreia titlul de creanță ar fi fost emis cu încălcarea prevederilor art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia :



*“(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit [art. 9](#) alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală ”,*

se reține că aceasta nu este întemeiată, deoarece pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, contribuabilul a fost informat asupra rezultatelor și consecințelor fiscale, în funcție de documentele prezentate și de explicațiile scrise și verbale date de reprezentanții contribuabilului.

Faptul că a fost necesară redactarea unui număr de 112 solicitări scrise de acte din partea organelor de inspecție fiscală, dovedește un mod greoi de colaborare cu echipa de inspecție fiscală, dar și faptul că societatea a avut cunoștință de aspectele relevante pentru clarificarea situației sale fiscale.

Mai mult, prin adresa nr..X./28.06.2011 i-a fost înaintată contribuabilului un draft al Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 precum și anexele aferente, în conformitate cu prevederile art.9 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

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

astfel încât afirmația din contestație, conform căreia : „*echipa de control a solicitat nenumărate puncte de vedere, documente și note explicative, fără a fi prezentat o formă scrisă a constatărilor rezultate din analiza datelor și informațiilor prezentate, ascunzând cu rea credință mijloacele de probă care avantajau societatea*”, nu se confirmă.

Ulterior, prin adresa nr..X./30.06.2011, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. sub nr..X./01.07.2011, existentă în copie la fila 176 din dosarul cauzei, contribuabilul a solicitat suspendarea inspecției fiscale „*pentru a putea prezenta documentele solicitate*”, despre care singur afirmă că *”nu a reușit să le depună până la data prezentei”*.

Menționăm că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 nu au fost constatate alte deficiențe în afara celor consemnate prin draftul la respectivul act administrativ, comunicat contribuabilului la data de 28.06.2011, sumele finale de plată fiind chiar mai mici decât cele stabilite prin draftul actului administrativ, motivat de faptul că prin Raportul de inspecție fiscală final au rămas ca datorii în sarcina contribuabilului numai sumele aferente deficiențelor pentru care nu au fost prezentate înscrisuri justificative sau explicații menite să diminueze creanța fiscală, așa cu reiese din adresa nr..X./20.06.2012 emisă de Direcția generală a

finanțelor publice a municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au admis ca TVA deductibilă, respectiv ca și cheltuieli deductibile fiscal, anumite sume, în urma analizării documentelor justificative prezentate de contribuabil, sau au recalculat impozitul pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente, în sensul diminuării, pe motiv că societatea a prezentat certificat de evitare a dublei impunerii eliberat de autoritățile fiscale din Germania.

În concluzie, din actele aflate la dosarul cauzei, reiese că societatea contestatoare a fost informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor, în conformitate cu prevederile art.107 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată, în sensul că pe măsura efectuării verificărilor a primit în timp util draftul Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 și anexele aferente întocmite de echipa de inspecție fiscală pentru a cunoaște principalele constatări și consecințele lor fiscale, astfel încât afirmația din contestație, potrivit căreia: *”în ultimele 6 luni anterioare terminării controlului nu a fost prezentată în scris nicio formă a proiectului de raport de inspecție fiscală și nicio minută în care să se confirme că au avut loc discuții verbale pe tema celor constatate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012”* nu este reală.

Se reține că motivele de fapt și temeiul de drept pentru toate constatările inspecției fiscale, consecințele lor fiscale și diferențele stabilite suplimentar au fost prezentate administratorului X în data de 09.04.2012 la ora 14, la domiciliul fiscal al contribuabilului, fiindu-i comunicat în același timp și faptul că are dreptul să-și exprime în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscale, conform prevederilor art.107 alin. 4 din același act normativ, potrivit căruia :

*“(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale”,*

dar contribuabilul nu a prezentat în scris un punct de vedere referitor la diferențele de taxe și impozite stabilite la inspecția fiscală, așa cum reiese din adresa nr..X./20.06.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii.

Totuși, contestatara a depus prin adresa nr..X./11.04.2012 o serie de documente, referitoare la justificarea serviciilor prestate de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., S.C. X S.A., S.C. .X. S.A., solicitând luarea acestora în considerare la calculul obligațiilor datorate bugetului general consolidat, ceea ce probează o dată în plus că la data discuției finale, reprezentanții S.C. .X. .X. S.R.L. cunoșteau foarte bine constatările organelor de inspecție fiscală, dovadă fiind chiar înscrisurile prezentate anexate

la adresa nr..X./11.04.2012.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că punctul de vedere al contribuabilului și documentele prezentate de societate au fost analizate punctual de organele de inspecție fiscală, concluziile fiind prezentate detaliat, pentru fiecare furnizor/prestator în parte, la Capitolul V Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012.

Se reține că ulterior prezentării ciornei Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 și anexelor aferente, organele de inspecție fiscală nu au mai constatat deficiențe, ci chiar au fost diminuate obligațiile fiscale stabilite inițial, în urma analizării documentelor prezentate și discuțiilor purtate cu reprezentanții contribuabilului, astfel încât afirmația din contestație, potrivit căreia i-ar fi fost încălcat dreptul la apărare, nu se confirmă.

La art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează :

*„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Potrivit acestor dispoziții legale, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai în anumite condiții, respectiv pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, iar nerespectarea dreptului la apărare, emiterea titlului de creanță ce nu respectă etapele procedurale ce trebuiau parcurse (aspecte care de altfel, nu se confirmă conform celor reținute mai sus), nu sunt încadrate de legiuitor între elementele care pot atrage nulitatea Deciziei de impunere nr..X./09.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Întrucât excepțiile de procedură invocate prin contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :**

X lei - taxa pe valoarea adăugată

X lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de bunuri,

**cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative**

**faptul că bunurile achiziționate au legătură cu obiectul propriu de activitate și că au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Perioada verificată este 01.01.2003 - 31.12.2007.

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri, respectiv : o bucată geantă Samsonite, 3 televizoare, 1 cuptor gaz, 1 combină frigorifică, 3 mașini de spălat (anul 2003), sistem audio Sony, 1 aragaz cu rotisor, 1 frigider, 1 mașină de spălat (anul 2004), 2 frigidere (anul 2005), sintetizator, stativ orgă, incintă acustică (anul 2007) și a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Contestatară a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de bunuri, respectiv : o bucată geantă Samsonite, 3 televizoare, 1 cuptor gaz, 1 combină frigorifică, 3 mașini de spălat (anul 2003), sistem audio Sony, 1 aragaz cu rotisor, 1 frigider, 1 mașină de spălat (anul 2004), 2 frigidere (anul 2005), sintetizator, stativ orgă, incintă acustică (anul 2007).

De asemenea, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de bunuri pe care le-a înregistrat în valoarea investiției de la „*ferma Rotunda*” din comuna .X. județul .X., respectiv : aragaz, friteuză, veselă, instalații audio, boxe, tuner, televizor, 80 de buc. Suporturi TV (anul 2005), lenjerii de pat, pahare, căni, tacâmuri, TV + suporturi, scrumiere, fructier, rack DJ, Gat microfon, coloana acustică, feliator profesional (anul 2006), șezlonguri și balansoar (anul 2007).

Organele de inspecție fiscală nu au admis suma de .X. lei ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, în temeiul art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare și ale art.19 și art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții de bunuri nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, motiv pentru care nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei și respectiv de .X. lei, conform prevederilor art.22 alin.4 lit.a) alin.5, alin.6 și art.24 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară consideră că respectivele achiziții sunt necesare la punctul de lucru „*ferma Rotundă*” din comuna .X., județul .X. și utilizate pentru protecția echipamentelor de protecție folosite de personalul agricol, au la bază documente justificative legal întocmite și au fost efectuate ca urmare a obligativității prevăzute de Codul Muncii, pentru protejarea mijloacelor fixe aflate în patrimoniul și care sunt utilizate pentru obținerea de venituri impozabile și operațiuni din

sfera TVA pentru asigurarea condițiilor de muncă necesare atât personalului de pază, cât și pentru instruirea personalului privind respectarea măsurilor de protecția muncii și prevenirea și stingerea incendiilor în perioadele de campanie agricolă.

Contestatarul mai susține că facturile fiscale erau întocmite pe numele propriu în conformitate cu prevederile art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA aferentă achiziției unei genți „samsonite” pentru protecția laptopului directorului general al punctului de lucru, societatea arată că aceasta are rolul de a proteja un mijloc fix utilizat la realizarea de operațiuni taxabile.

**În drept, în materia TVA** în perioada anului 2003 erau incidente prevederile art.22 alin.4 lit.a) alin.5, alin.6 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

**„Art.22 (4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de :**

**a) operațiuni taxabile ;**

*(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin.(4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este :*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;*

*(6) Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la alin. (4) cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz”.*

La art.24 alin.1 lit.a) și alin.2 lit.din același act normativ se specifică :

*„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:*

*a) pentru deducerea prevăzută la [art. 22](#) alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată (...)*

**(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:**

**a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”.**

În perioada de la 01.01.2004 - 31.12.2007 erau incidente prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

**(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :**

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ”.*

Față de prevederile legale mai susmenționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate de o altă persoană impozabilă este condiționat de destinația bunurilor/serviciilor achiziționate, acestea trebuie să aibă legătură cu activitatea contribuabilului, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu documente justificative.

**În materia impozitului pe profit**, în perioada anului 2003 erau incidente prevederile art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*„(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”.*

În perioada de la 01.01.2004 - 31.12.2007 erau incidente prevederile art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

**“ Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.**

**Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,** coroborate cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

**“ 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 ”.*

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a reieșit că în perioada verificată contribuabilul a obținut în principal venituri din : lucrări de construcții rezidențiale și nerezidențiale, reparații și modernizări efectuate la unități școlare, străzi, instalații în domeniul construcțiilor, lucrări de vopsitorie, zugrăveli, montări de geamuri, lucrări de finisare, închiriere și subînchiriere de bunuri imobile proprii sau închiriate, vânzări de materiale de construcții și mijloace fizice, respectiv utilaje, autoturisme, la intern, vânzări de cereale, fructe, semințe, îngrășăminte chimice, venituri din subvenții.

Se reține că societatea deține un punct de lucru la „ferma Rotunda” din comuna .X. județul .X., iar în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2003 - 2007 au fost efectuate aprovizionări de bunuri înregistrate în valoarea investiției, care nu au legătură cu obiectul de activitate.

Se reține că societatea a prezentat în completare o serie de documente, cu adresa nr..X./27.08.2012, despre care susține că nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală, respectiv : un număr de 11 facturi fiscale de achiziții bunuri, decizia asociatului unic nr..X./29.03.2005, raport de lucru nr..X./03.05.2005, raport de lucrări agricole pe trim.I 2006 întocmit la 31.03.2006.

Față de argumentul din contestație, potrivit căruia, facturile fiscale erau întocmite pe numele contestatarii și în conformitate cu prevederile art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece aceasta nu reprezintă o condiție suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, ci reprezintă doar o condiție necesară, contribuabilul având obligația de a justifica necesitatea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile proprii, iar conform prevederilor art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Nici decizia internă nr.X/01.01.2003 referitoare la mărirea salariilor pentru un număr de 49 de salariați, comunicată I.T.M.B., aflată în copie la dosarul cauzei, nu are relevanță în acordarea deductibilității TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de bunuri, întrucât aceasta reprezintă o decizie internă de mărire a salariilor pentru angajații de la data de 01.01.2003, întocmită în baza prevederilor H.G. nr.1166/2000 și Legii salarizării nr.14/1991 ca o recompensă pentru activitatea anterioară perioadei verificate.

Din analiza documentelor prezentate, se reține că societatea nu a prezentat contracte de muncă pentru salariații proprii, din care să rezulte obligativitatea asigurării cazării personalului angajat la punctul de lucru „ferma Rotunda” din comuna .X. județul .X., în condițiile în care personalul angajat pentru activitatea din agricultură domiciliază în zonă.

Mai mult, contribuabilul are în dotare autovehicule cu care transportă muncitorii, iar cheltuielile aferente acestora (amortizare, reparații, combustibili) și TVA aferentă au fost considerate deductibile din punct de vedere fiscal, astfel cum reiese din adresa nr.X/04.09.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii.

Din analiza deciziei asociatului unic nr..X./29.03.2005 reiese că la punctul de lucru „ferma Rotunda” urma să se înființeze un compartiment spălătorie și un spațiu necesar cursurilor de protecția muncii, dar din raportul de lucru nr..X./03.05.2005, aflat în copie la dosarul cauzei, reiese doar faptul că a fost solicitată aprobarea unor cheltuieli necesare procesului tehnologic de curățătorie/spălătorie, respectiv dero și dezinfectant, produse care nu se regăsesc printre cele verificate și a cărei deductibilitate a TVA este solicitată de contestatară.

Totodată, această decizie a asociatului unic nu probează amenajarea spațiului necesar desfășurării cursurilor de protecția muncii, unde să poată fi utilizate bunurile achiziționate, respectiv : o bucată geantă Samsonite, 3 televizoare, 1 cuptor gaz, 1 combină frigorifică, sistem audio Sony, 1 aragaz cu rotisor, 1 frigider, 2 frigider (anul 2005), sintetizator, stativ orgă, incintă acustică (anul 2007).

Nici Raportul de lucrări agricole întocmit la 31.03.2006, anexat la dosarul cauzei, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivul raport de activitate la punctul de lucru „ferma Rotunda” privește diverse lucrări desfășurate în livadă, dar nu explicitează în ce mod bunurile achiziționate au contribuit la realizarea acestor lucrări specifice de primăvară.

Nici argumentul potrivit căruia, bunurile există faptic și sunt cuprinse în documentele inventarierii anuale, nu poate fi reținut în favoarea societății, deoarece aceasta nu reprezintă o condiție suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, ci doar o condiție necesară, contribuabilul trebuind să justifice necesitatea aprovizionărilor pentru operațiunile taxabile proprii.

De asemenea, la dosarul cauzei nu se regăsesc înscrisuri care să susțină cele afirmate prin contestație, respectiv raport de activitate pentru cele trei persoane care desfășoară activități agricole pe timp de iarnă, rapoarte privind activitatea personalului de pază sau a personalului responsabil cu stingerea incendiilor, sau documente întocmite pentru curățarea echipamentelor de protecție folosite de personalul agricol.



Se reține că, referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei, contestatara nu aduce argumente diferite față de cele invocate la capitolul de TVA și nu invocă în susținere temeiuri legale aplicabile în materia impozitului pe profit, așa cum se specifică la pagina 21 din contestație: *"contestăm neacceptarea la deducere a sumei de .X. lei, invocând în susținerea cauzei același aspect, informații și documente ca la capitolul de taxă pe valoarea adăugată"*.

În concluzie, din documentele justificative prezentate în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac, nu reiese cu claritate faptul că respectivele achiziții de bunuri au fost efectiv utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, modul concret în care acestea ar fi contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, ori dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat tocmai de destinația bunurilor achiziționate, așa cum se specifică prin dispozițiile legale, maisus citate.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *"contestația poate fi respinsă ca :a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat"*.

**2.** Referitor la suma de **X lei** reprezentând obligații fiscale aferente cheltuielilor cu serviciile de francare corespondență :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - impozit pe profit aferent,

**cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile de francare corespondență, precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă respectivelor cheltuieli, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 nu a fost stabilită cu claritate situația de fapt, în sensul că nu au fost indicate documentele pe care societatea contestatoare nu le-a prezentat în justificarea necesității acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri și operațiuni taxabile ale contribuabilului.**

Perioada verificată este 01.01.2005 - 31.12.2007.

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a înscris în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

aferentă unor servicii de francare corespondență achiziționate de la .X. .X. S.A. în perioada 2005 - 2007.

Deoarece contribuabilul nu a prezentat documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestor servicii în vederea realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.22 alin.4 lit.a), alin.5 și alin.6 din art.24 din Legea nr.345/2002 privind TVA cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei, pe motiv că nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte realitatea prestării, necesitatea cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, în baza prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare și ale art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară solicită reanalizarea totală a aprovizionărilor de servicii de francare corespondență, întrucât organele de inspecție fiscală au considerat că nu au fost prezentate toate documentele justificative, fără să indice însă, care sunt acestea.

De asemenea, contestatară susține că o parte din facturile prezentate organelor de inspecție fiscală au fost tratate ca fiind nedeductibile fiscal și cuprinse în valoarea totală la rubrica alte cheltuieli nedeductibile fiscal din declarațiile 101, depuse anual, iar echipa de control nu le-a luat în considerare, motiv pentru care solicită reanalizarea acestor aspecte.

Mai mult, la calculele aferente impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală recunosc ca și cheltuială nedeductibilă fiscal aceste sume înscrise în rubrica alte cheltuieli nedeductibile fiscal, fără să precizeze componența acestora și faptul că în această rubrică, societatea a trecut valoarea totală a cheltuielilor.

Totodată, susține că deși prin Declarația 101 din anul 2005, o factură fiscală a fost înregistrată la rândul 34 „*Alte cheltuieli nedeductibile*”, iar în anul 2006, întreaga valoare de .X. lei este cuprinsă în suma de .X. lei de la rândul 34, totuși organele de inspecție fiscală au mai stabilit încă odată ca fiind cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, în sensul că le-a recunoscut ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, atât prin Declarația 101, cât și ca diferențe suplimentare prin Decizia de impunere nr..X./09.05.2012.

**În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată** în perioada verificată erau incidente prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror :

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(3) **Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :**

a) *taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ”.*

Față de prevederile legale mai susmenționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate de o altă persoană impozabilă este condiționat de destinația serviciilor achiziționate, acestea trebuie să aibă legătură cu activitatea contribuabilului, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu documente justificative.

**În materia impozitului pe profit**, în perioada verificată erau incidente prevederile art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

**“ Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.**

**Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,** coroborate cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

**“ 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](#) ”.**

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit dicționarului explicativ, francarea reprezintă imprimarea sumei reprezentând tariful în vigoare pe obiectele de corespondență, care circulă între agenții economici în scopul perfectării de activități comerciale sau sociale.

Se reține că la pagina 26 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 s-a constatat că în perioada 2005 - 2007 „s-au efectuat aprovizionări de servicii care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat” cu referire la servicii de

francare corespondență și TVA aferentă în sumă de .X. lei, fără să se analizeze pe baza facturilor, ce anume corespondență a purtat contribuabilul, cu ce parteneri de afaceri, pentru ca apoi să se concluzioneze că „*pentru aceste aprovizionări de servicii care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat, nu a fost admisă în regimul deducerilor TVA în sumă de .X. lei*”, fără să se explicitizeze din ce este compusă respectiva sumă.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat concluzia de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, numai pe considerentul că acestea reprezintă „*contravaloarea aprovizionărilor de bunuri care nu au legătură cu obiectul de activitate desfășurat*”, fără să indice pentru ce motiv serviciile de francare a corespondenței nu sunt aferente veniturilor impozabile.

Din analiza anexei nr.19 denumită baza impozitului pe profit suplimentar - prestări fără legătură cu obiectul de activitate, aflate în copie la dosarul cauzei, se reține că respectivele facturi de francare corespondență au avut la bază contractul nr.X/29.12.2005 încheiat cu .X. .X. S.A., fără ca în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 să fie analizate modul de îndeplinire a clauzelor contractuale.

Având în vedere cele precizate mai sus și faptul că la dosarul cauzei, nu există anexate nici contractul nr.X/29.12.2005 și nicio factură emisă de .X. .X. S.A., organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra necesității și destinației serviciilor achiziționate de la .X. .X. S.A. cu implicații asupra deductibilității cheltuielilor de francare corespondență și a TVA aferentă acestora.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,*

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012 pentru impozit pe profit în sumă de **X lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să

procedeze la reanalizarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor cu francare corespondență pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de documentele prezentate, de argumentele contestatarei și de cele precizate prin prezenta decizie.

La reverificare se va analiza motivația societății privind sumele înscrise prin Declarația 101 pe anii 2005 și 2006 la rândul 34 „*Alte cheltuieli nedeductibile*”, cu respectivele consecințe.

**3. Referitor la suma de X lei reprezentând :**

.X. lei - TVA aferentă cheltuielilor de publicitate,

.X. lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor de publicitate,

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli de publicitate, în condițiile în care documentele suplimentare prezentate în justificarea operațiunilor pe parcursul căii administrative de atac, nu sunt de natură să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestator, contractul nr..X./04.11.2004 având ca obiect implementarea activităților de publicitate și a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii .X. nr..X./23.11.2004.

Deoarece contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte tipul și conținutul reportajelor TV, documente care să justifice oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de operațiuni taxabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.22 alin.(4) lit. a), alin. (5), alin.(6) și art. 24 din Legea nr.345/2002, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere nici cheltuielie în sumă de X lei, în temeiul prevederilor art. art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat toate documentele justificative emise în derularea contractului și anexează: contract nr..X./04.11.2004, notificare nr..X./14.12.2004, răspuns notificare nr..X./21.12.2004 și act adițional nr.X/7.04.2005 la contractul nr..X./04.11.2005.

**În drept, în materia TVA** în anul 2004 erau incidente prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

**(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :**

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ”.*

Față de aceste prevederi legale, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost livrate este condiționat de destinația serviciilor achiziționate, acestea trebuie să aibă legătură cu activitatea contribuabilului, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie probate cu documente justificative.

**În materia impozitului pe profit,** în anul 2004 erau incidente prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră :

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

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

**d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.** *Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor ”.*

Față de aceste prevederi legale, se reține că dreptul de deducere a cheltuielilor de reclamă și publicitate este condiționat de existența unui contract scris, dacă aceste sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Obiectul contractului de prestări servicii de publicitate nr..X./04.11.2004 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator a constat în crearea, producerea de idei de publicitate, formularea de planuri, strategii, campanii publicitare pe baza planurilor de marketing ale beneficiarului, studii de piață, proiectare, ilustrare și pregătire artistică a reclamelor publicitare, servicii media, monitorizarea concurenței, evaluare post-campanie.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că serviciile facturate de S.C. .X. S.R.L. nu au fost executate, prestatorul fiind notificat în sensul că *„până la data prezentei, societatea dumneavoastră a încasat în baza*

*contractului nr..X./04.11.2004 suma de .X. dolari SUA cu TVA inclus, fără să presteze în schimbul acestei sume activitățile la care s-a obligat conform art. 2.1 din contract”, conform notificării nr..X./14.12.2004 existentă în copie la dosarul cauzei.*

Mai mult, prestatorul S.C. .X. S.R.L. recunoaște prin răspunsul la notificare nr.X/21.12.2004, existent în copie la dosar, faptul că nu a executat obligațiile contractuale, pe motiv că *”după încheierea contractului între părți au avut loc mai multe întâlniri care au avut ca obiect prezentul contract, în urma cărora, propunerile noastre nu au fost acceptate de dumneavoastră”* și exprimă disponibilitatea de a îndeplini pe viitor obligațiile contractuale.

Având în vedere că serviciile de publicitate contractate nu au fost executate în favoarea S.C. .X. .X. S.R.L., deci nu au participat la obținerea de venituri și respectiv la operațiunile taxabile aferente anului 2004, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii .X. nr..X./23.11.2004.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, aferente cheltuielilor de publicitate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : *”contestația poate fi respinsă ca:a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

**4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând obligații fiscale aferente cheltuielilor cu servicii de publicitate, respectiv :**

**.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,**

**.X. lei - impozit pe profit,**

**cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile de publicitate, precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă respectivelor cheltuieli, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 nu a fost stabilită cu claritate situația de fapt, în sensul că nu s-a precizat ce anume documente nu a prezentat contribuabilul în justificarea necesității acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile și operațiuni taxabile proprii.**

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. .X. S.A., în calitate de prestator, contractul nr. I A.X./19.03.2004 având ca obiect producerea și difuzarea de către prestator a unor reportaje publicitare în favoarea beneficiarului și a dedus cheltuieli în sumă de .X. lei, precum și TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii .X. nr. X./21.04.2004.

Deoarece S.C. .X. .X. S.R.L. nu a prezentat documente din care să rezulte tipul și conținutul reportajelor TV, oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de venituri impozabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei și nici TVA în sumă de .X. lei, în temeiul art. 22 alin.(4) lit. a) alin. (5) alin.(6) și art. 24 din Legea nr.345/2002, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.19, art.21 alin.(1) și art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât S.C. .X. .X. S.R.L. nu a prezentat documente din care să rezulte tipul și conținutul reportajelor TV, documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de venituri impozabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării serviciilor de acest furnizor, în temeiul art.19 și art.21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu serviciile de publicitate.

Contestatară susține că a prezentat documente din care să reiasă care au fost programele TV, emisiunile și ora la care au fost difuzate reportajele respective, precum și impactul pe care aceste servicii le-au avut în Dezvoltarea companiei, prin creșterea cifrei de afaceri realizate de societate, deci achiziționarea acestora a fost aferentă realizării de operațiuni impozabile.

**În drept**, art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

**(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ”.**

Față de aceste prevederi legale, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost livrate este condiționat de destinația serviciilor achiziționate, acestea trebuie să aibă legătură cu activitatea



contribuabilului, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie probate cu documente justificative.

**În materia impozitului pe profit**, în anul 2004 erau incidente prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră :

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

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

**d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.** *Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor ”.*

Față de aceste prevederi legale, se reține că dreptul de deducere a cheltuielilor de reclamă și publicitate este condiționat de existența unui contract scris, dacă aceste sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Obiectul contractului nr.I A.X./19.03.2004 încheiat cu S.C. .X. .X. S.A. pe o perioadă limitată, respectiv 19.03.2004 - 19.05.2004 a constat în producerea și difuzarea de către prestator a 25 de reportaje publicitare cu durata de 45 secunde maxim, în favoarea beneficiarului, în cadrul programelor stației .X., respectiv în emisiunea „.X. 19.00”, „.X. 23.00” și în oricare alte emisiuni, de comun acord stabilite, în conformitate cu Rate Card-ul anexat la contract.

Publicitatea se ocupă cu promovarea bunurilor, serviciilor, companiilor și ideilor prin mesaje plătite, cu scopul de a face cunoscut un produs consumatorilor pentru a stimula vânzarea, scop care este atins prin folosirea metodelor de manipulare psihologică.

Prin contractul nr.I A.X./19.03.2004 încheiat cu S.C. .X. .X. S.A. în calitate de prestator, acesta se obliga să depună toate diligențele în vederea producerii și difuzării unui număr de 25 reportaje publicitare cu durata de 45 secunde maxim, pe perioada 19.03. - 19.05.2004, contra sumei de X miliarde lei net ce reprezintă costul serviciilor de producție și difuzare de materiale publicitare asigurate de prestator.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat concluzia de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA aferentă de .X. lei, numai pe considerentul că societatea *“nu a prezentat documente justificative care să demonstreze oportunitatea acestui serviciu în vederea realizării de operațiuni taxabile și nici documente din care să rezulte realitatea prestării efectuate de acest furnizor”*, fără să indice ce anume documente trebuiau prezentate în justificare.

Din analiza facturii fiscale nr..X./21.04.2004 în valoare totală de 5.X. lei emisă de S.C. .X. .X. S.A. reiese natura serviciilor facturate, respectiv „*contravaloare realizare 25 de reportaje cu durata de maxim 45 de secunde fiecare și difuzarea lor în perioada 26.04.-19.05.2004 în Observatoarele de 19.00 și 23.00, conform contractului nr. I A.X./19.03.2004*”.

Din analiza procesului verbal de predare-primire încheiat în data de 19.05.2004, aflat în copie la dosarul cauzei, reiese că „*S.C. .X. .X. S.A. în calitate de prestator a predat către S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, un număr de 25 de reportaje publicitare de 45 secunde maxim, produse și difuzate în cadrul programelor stației X, în conformitate cu contractul nr.I A.X./19.03.2004 și Rate Card-ul anexat*”.

Potrivit grilei Rate Card 24 valabilă în perioada 16.02.2004 - 04.07.2004, existentă în copie la dosarul cauzei, spoturile publicitare inserate în programele difuzate pe postul X au tarife diferite, funcție de durata lor sau de ora de difuzare, iar pentru reportajele publicitare contractate se aplică „*coeficienții de ajustare a valorii spoturilor cu o lungime diferită de cea standard de 30 secunde, se aplică 45 secunde = 170 %*”.

Se reține că procesul verbal de predare-primire încheiat în 19.05.2004 este semnat și ștampilat de ambele societăți, la sfârșitul duratei prevăzute prin contractul de publicitate nr.I A.X./19.03.2004, aspecte ce probează existența și difuzarea celor 25 de reportaje publicitare.

Având în vedere situația de fapt, potrivit căreia respectivele cheltuieli de publicitate au fost efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, însă constatarea organelor de inspecție fiscală este că nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea serviciilor, fără să a indice astfel de documente, potrivit dispozițiilor legale suscitade, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare* ”,

(3<sup>1</sup>) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare*”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012

pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la reanalizarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor cu publicitatea pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de documentele prezentate, de argumentele contestatarei și de cele precizate prin prezenta decizie.

**5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :**

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - impozit pe profit,

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu materiale date în consum după semnarea de către beneficiari a proceselor verbale de recepție finală și a taxei pe valoarea adăugată aferentă respectivelor cheltuieli, în condițiile în care contribuabilul nu a prezentat în justificare niciun document care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

Perioada verificată : 2006 - 2007.

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. s-a aprovizionat cu materiale de construcții de la S.C. .X. S.R.L. (.X. lei), S.C. .X. S.R.L. (.X. lei) și S.C. .X. S.R.L. (.X. lei) și a emis bonuri de consum în valoare totală de .X. lei, ulterior semnării de către beneficiarul Școala nr.X. a procesului verbal de recepție final.

De asemenea, contestatara s-a aprovizionat cu materiale de construcții de la S.C. .X. S.R.L. și a emis bonuri de consum în valoare de .X. lei, ulterior semnării de către beneficiarul Școala nr.X a procesului verbal de recepție final.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei cu materiale date în consum după semnarea de către beneficiari a proceselor verbale de recepție finală, în temeiul art.19 și art.21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții, date în consum în luna mai 2006 și luna aprilie 2007, ulterior recepției finale a lucrărilor executate, în temeiul prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatara susține organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru achizițiile de materiale întrucât nu au analizat toate documentele justificative care au stat la baza derulării tranzacției, respectiv faptul că în cuprinsul actului de inspecție fiscală nu se face referire dacă aceste procese verbale de recepție sunt finale sau sunt procese pe faze de execuție, nu se face

referire la garanția de bună execuție și nici dacă beneficiarul și-a manifestat dorința în scris, în sensul de a remedia anumite lucrări.

**În drept**, art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

**(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :**

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ”.*

Față de aceste prevederi legale, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost livrate este condiționat de destinația serviciilor achiziționate, acestea trebuie să aibă legătură cu activitatea contribuabilului, în sensul că trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie probate cu documente justificative.

**În materia impozitului pe profit**, în perioada verificată erau incidente prevederile art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“ Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

*Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,* coroborate cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“ 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 ”.*

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu Școala nr.X. un contract de execuție de lucrări de construcții nr..X./20.05.2004, iar lucrările efectuate la Școala nr.X. au fost recepționate integral de beneficiar la data de 27.02.2006, după cum urmează :

- prin procesul verbal de recepție FN din 03.10.2005 au fost recepționate lucrări în valoare de .X. lei inclusiv TVA,
  - prin procesul verbal de recepție nr..X./27.02.2006 au fost recepționate lucrări în valoare de .X. lei inclusiv TVA,
- ceea ce demonstrează că la data de 27.02.2006 beneficiarul a recunoscut lucrări în valoare totală de .X. lei, valoare egală cu valoarea contractului.

Deoarece contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac, niciun fel de înscrisuri din care să rezulte tipul lucrărilor executate după data recepției finale 27.02.2006, rezultă că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și nici pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă valorii totale a bonurilor de consum emise în luna mai 2006.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu Școala X contractul de execuție de lucrări de construcții nr..X./04.09.2003, iar lucrările efectuate la Școala nr.X au fost recepționate integral de beneficiar, la data de 16.05.2006, după cum urmează :

- prin procesul verbal de recepție nr..X./03.06.2004 au fost recepționate lucrări în valoare de .X. lei inclusiv TVA,
  - prin procesul verbal de recepție nr..X./16.05.2006 au fost recepționate lucrări în valoare de .X. lei inclusiv TVA,
- ceea ce demonstrează că la data de 16.05.2006 beneficiarul a recunoscut lucrări în valoare totală de .X. lei, valoare egală cu valoarea contractului.

Deoarece contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac, niciun fel de înscrisuri din care să rezulte tipul lucrărilor executate după data recepției finale 16.05.2006, rezultă că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și nici pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă valorii totale a bonurilor de consum emise în luna aprilie 2007.

Referitor la susținerea contestatarei, conform căreia „*nu se face nicio precizare la garanția de bună execuție și nici dacă beneficiarul și-a manifestat dorința în scris, în sensul de a remedia anumite lucrări, în perioada de garanție, operațiuni care se fac după semnarea procesului verbal de recepție*”, se reține că potrivit art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”, ori argumentele invocate prin contestație nu sunt susținute prin documente justificative.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, și pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-o factură de închiriere spațiu, conform contractului de locațiune nr..X./30.05.2007, în condițiile în care contribuabilul nu a prezentat în justificare notificarea depusă la organul fiscal teritorial, prin care locatorul a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere.**

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii .X. nr..X./30.05.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare de .X. lei reprezentând contravaloarea chiriei, conform contractului de locațiune nr..X./30.05.2007.

Deoarece contestatara nu a prezentat notificarea prin care locatorul a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, stabilind totodată că trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă pe valoarea adăugată și să emită o nouă factură fără taxă pe valoarea adăugată, în temeiul prevederilor pct.38 alin.(1) și alin.(3) și pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatara susține că a plătit chiria anticipat, fără să dețină notificarea locatorului, iar organele de inspecție fiscală erau obligate să îndrume contribuabilul în vederea aplicării corecte a prevederilor legale și nu să dispună stornarea facturii purtătoare de taxă pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care a făcut demersurile legale către S.C. .X. S.R.L. în vederea depunerii notificării prevăzute de lege.

**În drept**, art.141 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

„ (2) *Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă :*

e) arendarea, concesiunea, **închirierea și leasingul de bunuri imobile**, cu următoarele excepții :

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor”,

coroborate cu pct.38 alin.(1) și alin.(3) și pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“38. (1) În sensul [art. 141](#) alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor [art. 161](#) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la [art. 161](#) din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil. (...)

(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile (...)

40. Cu excepția celor prevăzute la [art. 141](#) alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de [art. 141](#) din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform [art. 141](#) din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. **Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestații de servicii scutite conform [art. 141](#) din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise.**

**Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă”.**

Potrivit acestor prevederi legale, dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu TVA, livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art.141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise, iar beneficiarii unor astfel de operațiuni scutite de TVA, nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită, ci au obligația să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii întocmită cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA.

Din analiza clauzelor contractului de locațiune nr..X./30.05.2007, reiese că locatorul S.C. .X. S.R.L. transmite dreptul de folosință/închiriere a imobilului situat în .X., strada X nr.X, sector X, termenul de închiriere fiind de 10 ani, cu începere de la 01.06.2007, locatarului S.C. .X. .X. S.R.L, iar chiria de X euro/lună plătită anticipat pentru întreaga perioadă a contractului, eșalonat, suma de .X. euro trebuind să fie achitată la data semnării contractului.

Se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. .X. .X. S.R.L., notificarea prin care locatorul S.C. .X. S.R.L., în calitate de persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere, dar contestatara nu a depus respectiva notificare, nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul căii administrative de atac.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, necontestată de contestatară, la pct.1.1, s-a dispus acesteia să solicite S.C. .X. S.R.L., stornarea facturii .X. nr..X./30.05.2007 și emiterea unei noi facturi, fără TVA.

Prin adresa nr..X./14.06.2012, contribuabilul a depus documente privind îndeplinirea măsurii : notificarea furnizorului privind stornarea facturii, confirmare de primire a acesteia, copia facturii pentru care a solicitat stornarea.

Astfel, argumentul contestatarii referitor la demersurile către locator, nu pot fi reținute în favoarea sa, deoarece taxarea operațiunii de închiriere este o opțiune care aparține numai furnizorului/prestatorului de servicii, în speță S.C. .X. S.R.L. care poate notifica organului fiscal competent această opțiune.

Se reține că în timpul inspecției fiscale, S.C. .X. .X. S.R.L. a prezentat notificări privind operațiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru furnizorii :

- S.C. .X. .X. S.R.L. notificarea depusă la DGAMC sub nr..X./23.09.2010 prin care optează pentru taxare începând cu data de 01.11.2005,
- S.C. .X. S.A. notificarea depusă la AFP sector X sub nr..X./14.05.2010 prin care optează pentru taxare începând cu 01.06.2006, ceea ce probează că respectivii



furnizori și-au exprimat opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere la solicitarea S.C. .X. .X. S.R.L.

Se reține că, în timpul inspecției fiscale a fost îndrumat administratorul S.C. .X. .X. S.R.L., la sediul contestatarii asupra demersurilor de efectuat pentru exprimarea opțiunii de taxare, motiv pentru care susținea contestatarii că nu a beneficiat de îndrumările organelor de inspecție fiscală pentru obținerea notificării, rămâne fără suport real.

Mai mult, S.C. .X. .X. S.R.L. nici nu poate invoca necesitatea unor îndrumări din partea organelor de inspecție fiscală, deoarece a efectuat operațiuni de închiriere de bunuri imobile pentru care și-a exprimat opțiunea de taxare în calitate de furnizor.

Exemplificăm cu notificarea nr..X./16.08.2005 aflată în copie la dosarul cauzei, prin care contestatara solicită opțiunea pentru taxare cu data de 01.07.2005, ceea ce probează cunoșterea și aplicarea prevederilor legale de către contestatară încă de la data notificării.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă operațiunii de închiriere pentru care nu a fost prezentată notificarea organului fiscal teritorial.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : *“contestația poate fi respinsă ca : a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

**7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra diminuării TVA de plată cu suma de .X. lei efectuată de contestatară la luna septembrie 2005, ca urmare a inversării valorilor achitate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contribuabilului corectarea evidenței contabile, fără să calculeze accesoriile datorate.**

**În fapt**, în luna septembrie 2005 S.C. .X. .X. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă, două ordine de plată prin inversarea valorilor achitate, cu consecința măririi TVA deductibilă cu suma de .X. lei provenită din diferența între .X. lei TVA

achitată către Trezoreria Sectorului X și .X. lei TVA achitată către Biroul Vamal .X. și a stabilirii eronate a soldului contului 4423 „TVA de plată”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a mărit eronat TVA deductibilă cu suma de .X. lei, cu încălcarea prevederilor art.145 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au dispus corectarea în evidența contabilă a modului de înregistrare a ordinului de plată nr..X./26.09.2005, în vederea stabilirii soldului corect al contului 4423 „TVA de plată”, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012.

Contestatară susține că prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 la pct.2.1, organele de inspecție fiscală au dispus societății să corecteze erorile, rezultând astfel că odată corectată această situație ca urmare a dispoziției de măsuri prin declarațiile depuse, nu se mai poate stabili încă o dată aceeași sumă în sarcina contribuabilului prin titlu de creanță contestat, motiv pentru care solicită anularea acestei sume.

**În drept**, art.145 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*„(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente : (...)*

*b) pentru importuri de bunuri, cu declarația vamală de import sau un act constatator emis de autoritățile vamale; pentru importurile care mai beneficiază de amânarea plății taxei în vamă, conform alin.(2) se va prezenta și documentul care confirmă achitarea taxei pe valoarea adăugată”.*

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale art.119 alin. (1) și art.120 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

*“Art.119(1) Majorări de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.*

*“Art.120 (2)*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”*

În ce privește scadența obligației principale de natura taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.157 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează :

*“Plata taxei pe valoarea adăugată la buget*

*(1 ) Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală sau prin decontul special, până la data la care au obligația depunerii acestora, potrivit [art. 156](#) alin. (2) și (3) ”.*

In acelasi sens este și punctul 1 din Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.3/2008 aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr.1801, publicat în M.O. nr. 883/24.12.2008, unde se precizează: „*in situația în care contribuabilul, cu bună credință, efectuează o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de contribuabil sau au fost stabilite de organul fiscal diferite datorate în plus față de creanța înscrisă în declarația fiscală inițială, în condițiile legii, data stingerii, în limita sumei platite suplimentar, este data plății astfel cum aceasta este definită de lege, dacă suma platită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării de către contribuabil, sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus.*”

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că S.C. .X. .X. S.R.L. a emis ordinul de plată nr..X./23.09.2005 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea TVA achitată către Biroul Vamal .X., ordin ce a fost înregistrat în evidența contabilă la poziția nr.X JB/23.09.2005 în debitul contului 4423 „TVA de plată”.

De asemenea, contestatarea a emis ordinul de plată nr..X./26.09.2005 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloarea TVA achitată către Trezoreria Sectorului .X., ordin ce figurează în fișa analitică pe plătitor, ce a fost înregistrat în evidența contabilă astfel :

- la poziția nr..X. JB/26.09.2005 în debitul contului 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” în corespondență cu creditul contului 5121 BRD,
- la poziția nr..X. OD/30.09.2005 în debitul contului 4426 TVA „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” în corespondență cu creditul 446 TVA.

În urma analizei înregistrărilor contabile reiese că prin inversarea valorilor achitate cu titlu de TVA, societatea a stabilit eronat soldul contului 4423 „TVA de plată”, în sensul că a diminuat TVA de plată cu suma de .X. lei, prin includerea în suma TVA deductibilă a sumei de .X. lei, în condițiile în care TVA achitată în vamă pentru import era în sumă de .X. lei.

Astfel, se reține ca întemeiat argumentul contestatarei potrivit căruia, odată corectată această situație ca urmare a dispoziției de măsuri, nu se mai poate stabili încă o dată aceeași sumă în sarcina contribuabilului prin decizia de impunere contestată, deoarece prin măsura 2.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 „s-a dispus în sarcina contribuabilului în termen de 30 zile de la data primirii dispoziției, corectarea în evidența contabilă a modului de înregistrare a ordinului de plată nr..X./26.09.2005, în temeiul prevederilor art.145 alin.8 lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în

*vederea stabilirii soldului corect al contului 4423 „TVA de plată” și totodată prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./07.05.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./09.05.2012, contestate, s-a constatat „consecința acestui mod de înregistrare eronată în evidența contabilă a celor două ordine de plată prin inversarea valorilor achitate o reprezintă mărirea TVA deductibilă cu suma de .X. lei și stabilirea eronată a contului 4423 TVA de plată”, fără să se precizeze nimic în legătură cu o eventuală declarație corectată ulterior de contribuabil și cu stingerea obligației de TVA.*

Având în vedere situația de fapt, organele de inspecție fiscală trebuiau să procedeze la calculul accesoriilor aferente TVA în sumă de .X. lei, plătită eronat de contestatară, pe perioada dintre data plății și data efectuării corectării evidenței contabile.

Având în vedere situația de fapt, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,*

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

**8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA înscrisă în facturi primite de la prestatori pentru lucrări de construcții-montaj pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.**

**În fapt,** în perioada septembrie - decembrie 2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat la TVA deductibilă suma de .X. lei, fără să efectueze autolichidarea TVA la nivelul TVA deductibilă, care a fost facturată în mod eronat de prestatorii de lucrări și servicii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că trebuiau aplicate măsurile de simplificare și au dispus societății la pct.4.2 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea sumei în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

De asemenea, au fost stabilită o diferență suplimentară de TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.160 alin.(2) lit.c) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară susține că TVA în sumă de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală pentru achiziția de lucrări și prestări de servicii stabilită prin decizia de impunere contestată se regăsește și la pct.4.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, organele de inspecție fiscală dispunând corectarea aceleiași sume prin refacerea documentelor justificative concomitent cu înregistrarea atât la TVA colectată, cât și la TVA deductibilă a acestei sume în decont.

**În drept**, art.160 alin.1, alin.2 lit.c), alin.3 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*„(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.(...)*

**(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt : (...)**

**c) lucrările de construcții-montaj,**

*(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.*

*(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „*taxare inversă*”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

La art.1 și art.2 din OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“ART.1**

*În condițiile și limitele prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct.82 alin.(3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”*

**ART.2**

*(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la **secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.***

*(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).”*

Potrivit Ordinului Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN,

**„45 Construcții**

*Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de*

*clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar. [...]*

*Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate practic, pot fi efectuate de către subcontractori.”*

la secțiunea F se cuprind:

*“F 45 Construcții [...]*

*451 Organizarea de șantiere și pregătirea terenului*

*4512 Lucrări de foraj și sondaj pentru construcții*

*Această clasă include:*

*- lucrări de analiză a terenului de fundare, prin foraje și sondaje; săparea tunelurilor și galeriilor, precum și orice alte lucrări de amenajare și pregătire a terenului și a zăcămintelor de agregate minerale.*

*Această clasă exclude:*

*- lucrări de foraj pentru extracția petrolului sau a gazului, vezi 11.20;*  
*- forarea puțurilor de apă, vezi 45.25;*  
*- săparea puțurilor, vezi 45.25;*  
*- prospectarea zăcămintelor de petrol și gaze; studii geofizice, geologice și seismice, vezi 74.20*

*4523 Construcții de autostrăzi, drumuri, aerodroame și baze sportive*

*Această clasă include:*

*- construcția de autostrăzi, șosele, străzi și alte drumuri pentru vehicule sau pietoni;*  
*- construcția de căi ferate;*  
*- construcția de aerodroame;*  
*- lucrări de construcții, exclusiv clădiri, pentru stadioane, piscine, săli de gimnastică, terenuri de tenis, terenuri de golf și alte instalații sportive;*  
*- marcarea drumurilor și a platformelor de parcare;*  
*- lucrări de copertare pentru autostrăzi, suprafețe circulabile de pe poduri sau din tuneluri;*  
*- lucrări de instalare a barierelor antișoc, a semnelor de circulație și similare.*

*Această clasă exclude:*

*- mutarea pământului, vezi 45.11*

*4531 Lucrări de instalații electrice*

*Această clasă include:*

*- instalarea în clădiri și în alte tipuri de construcții, de:*  
*- instalații (cablaje) electrice și a armăturii electrice;*

- instalații (cablaje) pentru telecomunicații;
- sisteme de încălzire electrică, inclusiv de acumulatori de energie electrică solară (panouri solare);
- montarea de antene și cabluri aeriene pentru acestea;
- alarme de semnalizare a incendiilor;
- alarme antiefracție;
- lifturi și scări rulante;
- conductori pentru instalații de iluminat etc.

Această clasă exclude:

- instalarea sistemelor de telecomunicații, vezi 32.20”.

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd că se aplică măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la secțiunea F clasa 45 din Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN.

Totodată, la pct.82 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin H.G. nr.1861/2006 se specifică :

*“(1) Condiția obligatorie prevăzută la art.160 alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art.125<sup>2</sup> din Codul fiscal. [...]*

*(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil. [...]*

*“(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită **autolichidarea taxei pe valoarea adăugată**, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.*

*(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la **rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.***

*(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea*



*înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă”.*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că prestatorii de servicii au înscris eronat în facturile emise către S.C. .X. .X. S.R.L., TVA pentru operațiuni scutite în baza prevederilor art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează :

- S.C. .X. .X. S.R.L. a facturat lucrări de analiză de teren în perioada iulie-noiembrie 2007, cuprinse în clasa 4512 - Lucrări de foraj și sondaj pentru construcții, din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN,
- S.C. .X. S.R.L. a facturat lucrări de cablare în perioada octombrie-decembrie 2007, cuprinse în clasa 4531 - Lucrări de instalații electrice din anexa Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN,
- S.C. .X. S.R.L. a facturat lucrări de pavaj în luna decembrie 2007, cuprinse în clasa 4523 - Construcții de autostrăzi, drumuri, aerodroame și baze sportive.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, pe anul 2007, în cazul prestărilor de servicii constând în **lucrări de construcții-montaj, prestatorii aveau obligația de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că atât prestatorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform

art.153 din Codul fiscal, deci prestatorii menționați mai sus aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv să înscrie mențiunea „*taxare inversă*” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către prestatori a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv aceștia au colectat taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de construcții-montaj, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului** în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „*taxare inversă*” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel S.C. .X. .X. S.R.L. **era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatori pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

În același sens este și adresa nr..X./24.11.2008 al Direcției de legislație în domeniul TVA, emisă pentru o speță similară în care se concluzionează că „*în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii; dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8) din Normele metodologice.*”

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr.X/09.02.2010 o notă explicativă contribuabilului privind înscrierea în deconturile de TVA aferente anului 2007 a operațiunilor scutite cu drept de deducere, iar prin adresa nr.X/10.02.2010, contribuabilul a prezentat facturi, jurnale de vânzări și cumpărări aferente, din analiza cărora nu reiese că S.C. .X. .X. S.R.L. a aplicat măsurile de simplificare pentru facturile de lucrări emise eronat de prestatori.

La pct.4.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 s-a dispus, în mod corect contestatarei: „*să storneze TVA deductibilă prin contul de furnizori, să efectueze înregistrarea contabilă 4426=4427, să înregistreze suma în decontul de TVA întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări*”.

Se reține că societatea nu a contestat Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012.

Deși prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 „*s-a lăsat contribuabilului Dispoziție de măsuri pentru aplicarea măsurilor de simplificare*”, organele de inspecție fiscală au stabilit și o diferență suplimentară de TVA în sumă de .X. lei, ceea ce ar conduce la o dublare la plata respectivei sume.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că

organele de inspecție fiscală au dispus măsuri pentru aplicarea măsurilor de simplificare, concomitent cu stabilirea TVA suplimentară în sarcina contestatei, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,*

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de construcții-montaj și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

**9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru TVA în sumă de .X. lei, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce în susținere nicio motivație referitoare la respectiva sumă, nici prin contestație, nici prin precizarea la contestație.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.R.L. suma de .X. lei, compusă din suma de .X. lei reprezentând TVA pentru care sunt aduse motivații prin contestație și respectiv suma de .X. lei pentru care nu sunt aduse argumente de fapt și de drept în susținere.

Prin contestație, societatea deși contestă întreaga TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, nu aduce argumente sau documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA în sumă de .X. lei compusă din : .X. lei aferentă deficiențelor de declarare, .X. lei aferentă situației de lucrări suplimentare la UNDP, .X. lei aferentă înregistrării eronate de facturi emise de Spitalul clinic .X., .X. lei aferentă facturilor emise către S.C. .X.

S.R.L., .X. lei aferentă facturii emise către S.C. .X., X lei aferentă facturii emise către S.C. .X. S.R.L., .X. lei aferentă serviciilor primite de la o persoană juridică nerezidentă, .X. lei aferentă colectării cu întârziere față de momentul exigibilității.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr..X./18.06.2010, în considerentele căreia se precizează În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr..X./18.06.2010 pronunțată în dosarul

nr.X/57/2009 în considerentele căreia se precizează *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că obiectul contestației îl reprezintă TVA în sumă totală de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012, contestatara aducând argumente de fapt și de drept referitoare la TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor care nu au legătură cu obiectul de activitate, achizițiilor de servicii de francare, achizițiilor de servicii de publicitate, aprovizionărilor de materiale date în consum după semnarea de procese verbale de receptie finale, facturii de chirie, contabilizării eronate de TVA în vamă, exigibilitatea lucrărilor de construcții-montaj, înscrisă în facturi emise în anul 2007 de prestatorii de lucrări.

Astfel, prin contestația nr..X./14.06.2012 și prin precizarea la contestație nr..X./27.08.2012, S.C. .X. .X. S.R.L. nu aduce argumente de fapt și de drept referitoare la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată compusă din : .X. lei aferentă deficiențelor de declarare, .X. lei aferentă situației de lucrări suplimentare la UNDP, .X. lei aferentă înregistrării eronate de facturi emise către Spitalul clinic .X. și S.C. .X. S.R.L, .X. lei aferentă facturilor emise către S.C. .X. S.R.L., .X. lei aferentă facturii emise către S.C..X.,X lei aferentă facturii emise către S.C..X. S.R.L, .X. lei aferentă serviciilor primite de la o persoană juridică nerezidentă, .X. lei aferentă colectării cu întârziere față de momentul exigibilității.

În concluzie, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia : **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”**, contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de **.X. lei.**

**10.** Referitor la modul de stabilire a exigibilității TVA pentru lucrările agricole efectuate și facturate către S.C. .X. S.R.L. și Consiliul local al comunei .X.

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra exigibilității TVA pentru lucrările agricole efectuate și facturate către S.C. .X. S.R.L. și Consiliul local al comunei .X., în condițiile în care contribuabilul**

**nu a prezentat în justificare niciun document care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, pentru lucrările agricole decontate pe bază de procese verbale de recepție, contestatara a emis facturi și a colectat TVA ulterior prestării acestor servicii către S.C. .X. S.R.L. în perioada 2004-2005 și Consiliul Local al Comunei .X. în anul 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a facturat cu întârziere lucrările prestate în baza contractelor nr..X./10.08.2004 și nr..X./16.09.2005 către S.C. .X. S.R.L. și respectiv Consiliul Local al comunei .X., județul .X., fiind modificată baza de impozitare în funcție de momentul prestării serviciilor, prin încălcarea prevederilor art.134 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat accesorii aferente TVA de plată stabilită de contribuabil cu întârziere, conform anexei nr.18 la Raportul de inspecție fiscală.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prestările de lucrări agricole către S.C. .X. S.R.L. și Consiliul Local al Comunei .X. ca fiind lucrări de construcții - montaj, fără să țină cont de anexele la contract care prevedeau foarte clar că lucrările sunt finale, doar după ce beneficiarii le-au recepționat și le-au verificat.

Totodată, contestatara susține că, în mod eronat au fost calculate majorări de întârziere de la data proceselor verbale ce în anexa la contract sunt definite ca fiind parțiale până la data întocmirii facturii, când în mod corect aceste majorări trebuiau calculate, respectiv de la data la care beneficiarul confirma că nu are alte solicitări și până la data facturării și solicită anularea acestora, concomitent cu defalcarea cunțumului lor.

**În drept**, art.134<sup>1</sup> alin.1 și alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“ART. 134<sup>1</sup>*

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

***(2) Pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignație sau în cazul operațiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispoziția clientului, livrările de bunuri în vederea testării sau a verificării conformității, astfel cum sunt definite prin norme, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, după caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.***

***(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător .***

***(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”.***

Potrivit acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei intervine la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că , S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. S.R.L. contractul nr..X./10.08.2004 și contractul nr..X./16.09.2005 care au ca obiect efectuarea de lucrări agricole pentru perioada 2004-2005, respectiv arat, pregătit teren, semănat, lucrări de întreținere, rec.X. are și transport.

Lucrările efectuate în baza contractului nr..X./10.08.2004 au fost recepționate conform următoarelor procese verbale: nr..X./25.10.2004, nr. .X./25.10.2004, nr..X./10.03.2005, nr.2/15.04.2005, nr..X./30.04.2005, nr. .X./30.04.2005, nr..X./15.04.2005, nr..X./23.04.2005, nr..X./30.04.2005, nr. .X./30.04.2005, nr..X./30.04.2005, iar facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura .X. nr..X./15.10.2005 în valoare totală de .X. lei.

Lucrările efectuate în baza contractului nr..X./16.09.2005 au fost recepționate conform următoarelor procese verbale: nr..X./19.09.2005, nr. X/01.10.2005, nr. .X./15.10.2005, iar facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura .X. nr. .X./15.06.2005 în valoare totală de .X. lei.

De asemenea, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări agricole în anul 2005 pentru Consiliul Local al comunei .X., județul .X..

Lucrările efectuate au fost recepționate conform procesului verbal nr. .X./03.10.2005, iar facturarea lucrărilor s-a făcut cu factura .X. nr. .X./13.02.2005 în valoare totală de .X. lei.

Situația lucrărilor executate pentru care s-au emis facturi, după expirarea termenului legal este redată detaliat prin anexa nr.18 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012, aflată la dosarul cauzei (pagina 47 privind S.C. .X. S.R.L. și respectiv pagina 51 privind Consiliul local al comunei .X.) din analiza căreia reiese modul de modificare a bazei de impozitare, respectiv TVA colectată, în funcție de momentul prestării serviciilor.

Afirmația din contestație potrivit căreia „*organele de inspecție fiscală ar fi interpretat eronat prestările de lucrări agricole, asemeni celor efectuate în activitatea de construcții-montaj*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece la paginile 40-41 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 au constatat corect, modificarea bazei de impozitare, respectiv „*TVA colectată cu întârziere aferente prestărilor de lucrări agricole*”, motiv pentru care au calculat accesorii aferente TVA stabilită de contribuabil cu întârziere, în baza art.134 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, nu poate fi reținut argumentul contestatarii că lucrările nu au avut recepția finală și că beneficiarii urmau ca ulterior prestării să-și dea acceptul pentru facturarea acestor lucrări, fiind necesare măsurători specifice,

deoarece acesta nu este susținut prin înscrisuri și nici nu este indicat niciun temei legal diferit de cel invocat de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația referitoare la stabilirea exigibilității TVA pentru lucrările agricole efectuate și facturate către S.C. .X. S.R.L. și Consiliul local al comunei .X., în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca:a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

**11. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul care a constituit bază de calcul, iar prin contestație este contestat atât modul de calcul, cât și perioada de calcul a accesoriilor.**

**În fapt**, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește TVA în sumă de X lei potrivit celor precizate mai sus în prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr..X./09.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru TVA în sumă de X lei, potrivit celor precizate mai sus în prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

Contestatară solicită defalcarea accesoriilor prin titulu de creanță, astfel încât să poată beneficia de facilitățile prevăzute de OUG nr.29/2011.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ART.119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*



*ART.120 (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Deoarece pentru TVA în sumă de **X lei**, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată, iar pentru TVA în sumă de **X lei** s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, iar organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestor accesorii de cuantumul accesoriiilor aferente TVA pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,*

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012 pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru a fi recalculat și departajate corect, în funcție de cele stabilite la reanalizarea capetelor de cerere pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată.

Potrivit Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 la pct.9.1 a fost dispusă măsura „să recalculeze TVA prin stornarea TVA colectată aferentă facturilor emise după data de 31.12.2007 care a fost recalculată de organele de inspecție fiscală la data exigibilității”.

Motivele de fapt care au stat la baza emiterii acestei măsuri au fost „ pentru lucrările de construcții decontate pe bază de situații de lucrări, contribuabilul a emis facturi și a colectat TVA, ulterior emiterii situațiilor de lucrări, sau după caz, după data la care aceste situații au fost acceptate de beneficiari, iar în timpul inspecției fiscale generale s-a procedat la colectarea TVA la termenele legale”, pentru obiectivele stabilite prin dispoziția de măsuri.

Prin contestație se invocă faptul „că organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a facturat și colectat TVA cu întârziere, față de momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată și că din analiza anexei nr.18 la Raportul de inspecție fiscală nu rezultă care este suma de TVA care nu a fost colectată la momentul exigibilității, iar organele de inspecție fiscală calculează

accesorii până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 25.04.2012”.

Față de cele de mai sus, având în vedere prevederile art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată, la recalcularea accesoriilor aferente TVA, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere toate susținerile din contestație.

**12.** Referitor la impozitul pe profit în sumă de **X lei** aferent reîntregirii bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de .X. lei reprezentând lucrări executate pentru S.C. .X. S.R.L.

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă contestatara în calitate de subantreprenor, datorează impozitul pe profit aferent lucrărilor executate pentru antreprenorul general S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care au fost înregistrate numai cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate, fără să fie evidențiate veniturile aferente cheltuielilor efectuate și totodată dacă facturile emise în luna mai 2007 către antreprenor au fost stornate prin factura nr. .X./27.06.2007.**

**În fapt,** S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă o serie de cheltuieli ca subantreprenor al antreprenorului general S.C. .X. S.R.L. pentru realizarea unor lucrări de reparații și modernizări la obiectivele : Școala nr.X, Școala nr.X și X nr.X.

S.C. .X. .X. S.R.L. a emis în regim de taxare inversă către antreprenorul S.C. .X. S.R.L. factura .X. nr..X./08.05.2007 în valoare de X lei, factura .X. nr..X./07.05.2007 în valoare de .X. lei și factura .X. nr..X./07.05.2007 în valoare de X lei.

Respectivele facturi nu au fost încasate și au fost stornate prin factura .X. nr..X./27.06.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat lucrări de reparații și modernizări la obiectivele: Școala nr.X, Școala nr.X și X nr.X, așa cum reiese din situațiile de plată/devize de lucrări întocmite și din răspunsurile formulate la nota explicativă nr..X./10.11.2009, dar nu a calculat valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade și nu le-a evidențiat în contul 332 „*Lucrări/servicii în curs de execuție*”, cu ajutorul căruia se ține evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.

Deoarece contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă, cheltuielile aferente executării acestor lucrări, fără a folosi contul 711 „*Variația stocurilor*” s-a procedat la reîntregirea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de .X.

lei, în temeiul prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.59 (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară susține referitor la veniturile suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade și neevidențiate în contul „*Lucrări în curs de execuție*”, faptul că la baza evaluării lucrărilor în curs de execuție, nerecunoscute de beneficiarul S.C. .X. S.R., organele de inspecție fiscală au avut în vedere devize și situații care au caracterul unor estimări și fără să țină seama de cheltuielile efectiv înregistrate de societate.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”***

Potrivit prevederilor pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

***“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.”***

Totodată, conform prevederilor O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

***“209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.***

***(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.***

***(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.***

***210. - (1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende. [...]***

(3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

211. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;
- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;

*Venituri din vânzări de bunuri*

214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți. [...]”.

Funcțiunea contului 711 "Variația stocurilor" este reglementată prin O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, după cum urmează :

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

În creditul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

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

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

- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361, 368).

În debitul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:

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

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (341, 345, 346, 348, 361, 368)”.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar

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.

Totodată, se reține faptul că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, **cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din actele aflate la dosarul cauzei, reiese că S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de subantreprenor al S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă doar cheltuielile aferente unor lucrări de reparații și modernizări care au fost contractate cu :

- contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr..X./15.12.2005 având ca obiect lucrări de reparații și modernizări la Școala nr.X, valoarea contractului fiind de .X. lei, inclusiv TVA,
- contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr..X./04.10.2005 având ca obiect lucrări de reparații și modernizări la Școala nr.X, valoarea contractului fiind de .X. lei, inclusiv TVA.
- contractul de execuție de lucrări în subantrepriză nr..X./29.09.2005 având ca obiect lucrări de reparații și modernizări la Grădinița nr.X, valoarea contractului fiind de .X. lei, inclusiv TVA.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis în regim de taxare inversă către antreprenorul S.C. .X. S.R.L. factura .X. nr..X./08.05.2007 în valoare de X lei, factura .X. nr..X./07.05.2007 în valoare de .X. lei și factura .X. nr..X./07.05.2007 în valoare de X lei.

Respectivele facturi nu au fost încasate și au fost stornate prin factura .X. nr..X./27.06.2007, ca urmare a neînțelegerilor apărute între antreprenor și subantreprenor, cu privire la sumele decontate prin situații de plată/devize de lucrări întocmite pentru obiectivele de lucru.

Organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la S.C. .X. S.R.L, concretizat în Procesul verbal nr..X./04.10.2010, potrivit căruia cele trei facturi emise de contestatară, precum și factura de stornare seria .X. nr .X./27.06.2007 au fost înregistrate în evidența contabilă a acestui contribuabil, dar S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat contractele încheiate între cele două părți și nici documente referitoare la efectuarea serviciilor prestate de către S.C. .X. .X. S.R.L.

Din adresa nr.X/12.02.2010 emisă de contribuabil în timpul inspecției fiscale, reiese că la Școala nr.X, Școala nr.X și Grădinița nr.X, lucrările executate de S.C. .X. .X. S.R.L. nu au fost recunoscute de beneficiarul final, neexistând procese verbale de recepție ale lucrărilor, iar situațiile de plată/devize de lucrări din data de 20.09.2006 și din data de 15.12.2005 au fost semnate doar de reprezentantul S.C. .X. .X. S.R.L.

Mai mult, însuși administratorul S.C. .X. .X. S.R.L. a recunoscut prin răspunsul formulat la nota explicativă nr. X./10.11.2009, faptul că „*pentru cele trei lucrări care fac obiectul facturilor menționate, aprovizionarea cu materiale necesare a intrat în atribuțiile d-lui .X., care în anul 2005 era director general la societatea contestată, care a solicitat furnizorilor ca întocmirea facturilor să fie făcută pe firma unde era asociat, iar refuzul acestuia de a primi facturile (fapt ce a condus la stornarea acestora) era bazat chiar pe faptul că S.C. .X. S.R.L. a făcut în așa fel încât pentru a fi singurul beneficiar al sumelor virate de contractanți, să excludă S.C. .X. .X. S.R.L., după ce acesta din urmă a executat lucrări cu salarii proprii la cele trei obiective*”.

Deoarece S.C. .X. .X. S.R.L. a stornat cele trei facturi fiscale emise către antreprenorul S.C. .X. S.R.L. și totodată nu a calculat și nu a evidențiat venituri impozabile aferente cheltuielilor efectuate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de .X. lei reprezentând lucrări executate pentru S.C. .X. S.R.L.

Afirmația contestată referitoare la veniturile suplimentare în sumă de .X. lei, potrivit căreia “*la baza evaluării lucrărilor în curs de execuție, nerecunoscute de beneficiarul S.C. .X. S.R.L., au fost avute în vedere devize și situații care au caracterul unor estimări, fără să țină seama de cheltuielile efectiv înregistrate de societate*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece la stabilirea profitului impozabil trebuie avute în vedere atât cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, cât și veniturile realizate din orice sursă, ori în cazul în speță organele de inspecție fiscală nu au constatat deficiențe în modul de înregistrare contabilă a cheltuielilor aferente respectivelor lucrări.

Argumentul din contestație, potrivit căruia “*este posibil ca suma de .X. lei să reprezinte cheltuieli de protocol peste limita legală aferente anului 2007, care nu a fost explicitată și motivată*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectiva sumă nici nu poate fi contestată ca atare, deoarece este rezultatul modificării bazei impozabile a impozitului pe profit în urma luării în considerare a tuturor deficiențelor constatate, care au condus la o altă limită legală admisă pentru cheltuielile de protocol.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente, contestația societății pentru impozit pe profit în sumă de **X lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia : “*contestația poate fi respinsă ca : a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea*

*contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

**13. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, în condițiile în care societatea contestatoare nu aduce în susținere motivații și temeuri de drept aplicabile în materia impozitului pe profit referitoare la respectiva sumă.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.R.L. impozit pe profit în sumă de .X. lei compusă din suma de X lei pentru care sunt aduse argumente și doumente prin contestație și respectiv suma de X lei pentru care nu sunt aduse în susținere motivații și temeuri de drept aplicabile în materia impozitului pe profit, nici prin contestație, nici prin completarea la contestație.

**În drept,** sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr..X./18.06.2010, în considerentele căreia se precizează În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr..X./18.06.2010 pronunțată în dosarul nr.X/57/2009 în considerentele căreia se precizează *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că prin contestația nr..X./14.06.2012 și prin precizarea la contestație nr..X./27.08.2012, societatea deși contestă integral impozitul pe profit în sumă de .X. lei, sumă aferentă unei baze de impozitare în sumă de .X. lei, nu aduce argumente diferite față de cele invocate la capitolul de TVA din contestație și nu sunt invocate în susținere temeuri legale aplicabile în materia impozitului pe profit, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la :

- veniturile stabilite cu întârziere față de momentul exigibilității,
- cheltuielile cu prestații efectuate pentru S.C. .X. S.R.L., lucrări suplimentare la UNDP, facturi emise către Spitalul clinic .X. și S.C..X. S.R.L, facturi emise către S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere că, referitor la veniturile și cheltuielile susmenționate, contestatara nu aduce argumente de fapt diferite față de cele invocate la capitolul de TVA din contestație și nu sunt invocate în susținere temeuri legale aplicabile în materia impozitului pe profit, diferite față de cele în baza cărora organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală respectivelor cheltuieli, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia : *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației*



*sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută pe temeiuri de drept incidente speței pentru suma de X lei.*

**14. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente impozitului pe profit datorat bugetului de stat în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul care a constituit bază de calcul, iar prin prin contestație este contestat atât modul de calcul, cât și perioada de calcul a accesoriilor.**

**În fapt,** pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei potrivit celor precizate mai sus în prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr..X./09.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, potrivit celor precizate mai sus în prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

Contestatarea solicită defalcarea accesoriilor prin titlul de creanță, astfel încât să poată beneficia de facilitățile prevăzute de OUG nr.29/2011.

Pe de altă parte, potrivit Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.05.2012 la pct.10.1 a fost dispusă măsura „*să storneze impozitul pe profit aferent facturilor emise după data de 31.12.2007 care a fost recalulat în timpul inspecției fiscale generale, pentru lucrările de construcții decontate pe bază de situații de lucrări, ținând cont de valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade*”.

Motivele de fapt care au stat la baza emiterii acestei măsuri au fost „*că S.C. .X. .X. S.R.L. nu a calculat valoarea prestațiilor nefacturate până la sfârșitul fiecărei perioade și nu le-a evidențiat în contul “Lucrări în curs de execuție”, pentru lucrările de construcții decontate pe bază de situații de lucrări, contribuabilul a emis facturi, ulterior emiterii situațiilor de lucrări, sau după caz, după data la care aceste situații au fost acceptate de beneficiari, înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor aferente acestor lucrări fiind anterioară înregistrării veniturilor*”, pentru obiectivele stabilite prin dispoziția de măsuri.

Prin contestație se precizează „*că organele de inspecție recunosc faptul că subscrisa a calculat impozit pe profit, care a fost achitat ulterior datei la care s-a*

*încheiat perioada verificată, iar organele de inspecție fiscală calculează accesorii până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 25.04.2012”.*

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ART.119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*ART.120 (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Deoarece organele de inspecție fiscală au calculat accesorii pentru impozitul pe profit aferent unei perioade pentru care contestatara nu datora acest impozit, precum și pentru faptul că pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei** ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată, iar pentru impozit pe profit în sumă de **X lei** s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, iar organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestor accesorii de cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

*“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,*

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012 pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru a fi recalculat și departajat corect.

Față de cele de mai sus, având în vedere prevederile art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitute, la recalcularea accesoriilor aferente impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere toate susținerile din contestație.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1) și alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

### **DECIDE**

**1.** Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./09.05.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma de **X lei** reprezentând :

X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

.X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată ;

X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar ;

.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**2.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./09.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **X lei** reprezentând :

X lei - reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar.

**3.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./09.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **X lei** reprezentând :

X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**

**X**