



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de Administrare
Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr.75 / 2017

privind soluționarea contestației formulate

de .X. S.R.L. din .X.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 286/03.02.2017

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr.ISR .X./31.01.2017 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 286/03.02.2017 asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.** având CUI .X. cu sediul social în municipiul .X., s.X., județul .X., prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale seria SV nr..X., aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT .X./23.11.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- .X. lei - TVA stabilită suplimentar,
- .X. lei - impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG-AIF .X./24.11.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **29.11.2016**, conform ștampilei și semnăturii împuternicitului contestatarii de pe adresa de comunicare nr.BTG_AIF .X./28.11.2016, aflată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de

art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată în data de **12.01.2017** sub nr.IV 49 la A.J.F.P. .X., conform ștampilei Registraturii generale a acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 alin.(1), art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.R.L. din .X..**

I. Prin contestația formulată, societatea susține că actele administrative fiscale contestate au fost emise cu nesocotirea dispozițiilor art.21, art.11, respectiv art.25 și art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data calculării obligațiilor fiscale, precum și a deciziilor CJUE relevante în materia deducerii TVA, arătând următoarele:

A. În ceea ce privește impozitul pe profit:

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și servicii în sumă de **.X. lei**, societatea arată că la data de 03.04.2014 a încheiat, în calitate de executant, contractul de execuție lucrări ce are ca obiect lucrări de amenajare și modernizare hale industriale cu .X. S.R.L. în calitate de beneficiar. Lucrările de construcție au vizat corpul clădire principală, corpul clădire service auto, corpul clădire centrală termică, sistematizare pe verticală, rețele electrice, apă, hidrant, canalizare, instalații termice, sanitare, etc.

Deoarece contestatara nu avea capacitatea de a executa aceste lucrări a încheiat în vederea realizării investiției, contracte de subantrepriză cu diverse societăți comerciale care aveau ca obiect activitatea de construcții. Astfel prin contractul de subantrepriză nr..X./03.04.2014 încheiat cu .X. S.R.L, această societate se obliga să execute și să finalizeze lucrările de amenajare și modernizate a halelor industriale în valoare de .X. lei, fără TVA.

Pentru justificarea lucrărilor din factura nr..X./01.08.2014 în valoare de .X. lei, fără TVA, respectiv lucrări de execuție buloane M20, structură arhitecturală, instalații electrice, sanitare, termice, rețele, contestatara precizează că deține documente justificative, respectiv: devize, procese verbale de recepție a lucrării, certificate de calitate a bunurilor, etc.

Totodată, precizează că, lucrările au fost recepționate prin Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din data de 31.07.2014 și se regăsesc puse în operă la investiția "*Hale industriale*" aparținând .X. S.R.L., obiectiv vizitat de însuși organele de inspecție fiscală.

Societatea mai susține că, în construcția legislației actuale, respectiv Noul cod fiscal intrat în vigoare la data de 01.01.2016, sub imperiul căruia au fost încheiate actele administrative fiscale contestate, cheltuiala deductibilă este o diligență a contribuabilului în organizarea activității economice, astfel că ea rămâne deductibilă fiscal chiar dacă în perioada fiscală, nu sunt înregistrate venituri, aspect confirmat de jurisprudența CJUE în materie de TVA.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile în sumă de **.X. lei** corespunzătoare facturilor emise de .X. S.R.L. privind lucrări de construcții executate la obiectivul "Hale .X.", aflat în proprietatea .X. S.R.L., societatea precizează că, societatea .X. S.R.L. avea probleme financiare, fapt pentru care s-a decis continuarea contractului de subantrepriză cu .X. S.R.L., pentru o valoare de .X. lei, fără TVA.

În executarea acestui contract de subantrepriză, .X. S.R.L. a emis facturile nr..X./11.11.2014 și nr..X./31.03.2015 pentru confecționarea de piese metalice, contravânturi, uși metalice, lucrări canalizare, lucrări metalice, manopera lucrări metalice și alte lucrări.

Societatea consideră restrictivă și eronată constatarea organelor de inspecție fiscală, privind fictivitatea lucrărilor de construcții, motivată de lipsa de personal calificat și comportamentul fiscal neadecvat al partenerilor de afaceri.

Mai susține societatea, că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documentele financiar-contabile din partea .X. S.R.L. care au stat la baza înregistrării prestărilor de servicii, respectiv: cererea, oferta, deviz ofertă, ordin de începere a lucrărilor, devize de lucrări, procese verbale de recepție semnate de reprezentanții societăților și de dirigintele de șantier, lista cu 14 persoane angajate, precum și procese verbale pentru verificarea calității lucrărilor, care probează că respectivele cheltuieli sunt deductibile fiscal.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** cu materiale de construcții și servicii executate de terți care conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, au fost înregistrate după data actului adițional nr.X/23.04.2015 prin care a fost reziliat contractul nr..X./03.04.2014 încheiat cu .X. S.R.L, societatea susține că deși a fost încheiat respectivul act adițional, exista un protocol, prin care .X. S.R.L. s-a obligat să finalizeze o serie de lucrări începute și neterminate, urmând ca acestea să fie achitate de către .X. S.R.L.

Societatea consideră deductibile fiscal aceste cheltuieli, deoarece, în realitate, toate aceste lucrări de construcții au fost realizate tot de către contestatară, după semnarea acordului de reziliere, însă în baza protocolului încheiat tot la aceeași dată, nu permitea încasarea diferenței de preț până la executarea integrală a acestora.

4. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la veniturile în sumă de **.X. lei** din activitatea de construcții corespunzătoare cantității de beton de **.X. mc.**, care nu a fost regăsită facturată către **.X. S.R.L.**, societatea susține că aceasta a fost folosită exclusiv la organizarea de șantier în vederea începerii unor noi serii de lucrări la investiția aparținând acestui beneficiar, invocând Protocolul din 23.04.2015 încheiat cu respectiva societate.

5. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei**, aferente facturilor nr..**X./07.09.2015** și nr..**X./14.09.2015**, contestatara arată că acestea se referă la un număr de **.X.** corpuri de iluminat și manopera de montare a acestora la diferite școli. Lucrările au fost executate integral în anul 2015, conform proceselor verbale de recepție încheiate la terminarea lucrărilor.

Deoarece **.X. S.R.L.** a avut probleme financiare, prin adresa nr..**X./03.12.2015** s-a dispus rezilierea contractului încheiat cu respectiva societate, stornarea facturilor și refacturarea lucrărilor în anul 2016 către **.X. S.R.L.**, societate care, în fapt a executat lucrările.

Societatea critică neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor de către organele de inspecție fiscală, pe motiv că deși facturile au fost stornate în anul 2015, refacturarea lucrărilor și a corpurilor de iluminat către **.X. S.R.L.** a avut loc abia în anul 2016.

6. Contestatara susține că a dedus corect cheltuielile în sumă de **.X. lei** cu materiale de construcție achiziționate de la **.X. S.R.L.** cu factura nr..**X./02.12.2011**, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că erau în stoc în perioada 2011 - 2012, au fost facturate în parte cu factura nr..**X./10.01.2013** și date în consum în luna august 2013.

Societatea motivează că imobilul a intrat în patrimoniul său, conform Protocolului nr..**X./22.07.1996** încheiat cu **.X. .X.**, spațiul respectiv fiind de fapt, o clădire la roșu, necompartimentată, fiind necesare amenajări capitale pentru a putea produce venituri, astfel că, materialele aflate în stoc au fost utilizate la modernizarea spațiului din **.X.**, strada **.X.**, bloc X, compus din bloc de locuințe nr..**X.**

Prin contractul nr..**X/02.07.2013** încheiat de contestatară cu **.X. S.R.L.**, acesta din urmă s-a angajat să execute „*lucrări de amenajare interioară și recompartimentare*” a imobilului care a fost achiziționat „*la roșu*”. Astfel, **.X. S.R.L.** a emis factura nr..**X./16.12.2013** în valoare de **.X. lei** fără TVA, achitată și înregistrată în contabilitate.

Deoarece, urmare executării lucrărilor de amenajare a fost posibilă obținerea de venituri din chirii, contestatara consideră că sunt deductibile fiscal, cheltuielile în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, pe

motiv că respectivele materiale date în consum în anul 2013, erau necesare și utile pentru buna funcționare a imobilului fiind aducătoare de venituri.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

1. Referitor la deductibilitatea TVA în sumă de **.X. lei** și în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de lucrări construcții de la subantreprenorii .X. S.R.L. și .X. S.R.L., contestatara invocă în susținere deciziile C.J.U.E. și ale I.C.C.J. în materia deductibilității TVA.

Concluzia acestor instanțe a fost în sensul că, atâta timp cât nu se probează în mod obiectiv că un contribuabil știa sau ar fi trebuit să știe că ia parte la un mecanism fraudulos în materie de TVA, dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celorlalți participanți în sistemul TVA.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia există suspiciuni că tranzacțiile .X. S.R.L. și .X. S.R.L. ar fi fost fictive, scopul final fiind acela de a deduce nelegal TVA, societatea susține că partenerii de afacere erau contribuabili activi, conform portalului anaf.ro, iar lucrările de construcții se regăsesc în clădirea numită generic "*Hale .X.*".

2. Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** înscrisă în factura nr..X./16.12.2013 pentru lucrări executate de către .X. S.R.L. la un imobil aflat în proprietatea contestatarei, societatea arată că au fost executate lucrări de compartimentare la subsolul unui imobil nelocuibil, finalizat la roșu, fără compartimentări, pardoseli, tencuieli, zugrăveli, instalația electrică, obiecte sanitare, conform unui raport de evaluare întocmit de experta .X. întocmit la momentul achiziției spațiului.

Contestatara invocă în susținere decizia C.J.U.E. pronunțată în Cauza C-227/14 Florian Stefanek ș.a. împotriva Poloniei obligatorie pentru statele membre UE care statuează că dreptul de deducere a TVA nu poate fi anulat numai pentru că factura a fost emisă de un furnizor inactiv/inexistent, protejând astfel interesul contribuabilului de bună credință în raport de obligațiile organului fiscal de a sancționa contribuabilii cu comportament fiscal incorect.

3. Contestatara arată că TVA în sumă de **.X. lei** aferentă materialelor de construcții și servicii facturate după încheierea actului adițional nr..X..04.2015 privind rezilierea contractului încheiat cu .X. S.R.L.și TVA în sumă de **.X. lei** aferentă cantității de .X. mc. beton, sunt deductibile, deoarece lucrările au fost executate, iar betonul a fost utilizat pentru lucrări de organizare de șantier.

4. Contestatara nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală privind deducerea nelegală a TVA în sumă de **.X. lei** și cele

privind TVA colectată neînregistrată în sumă de **.X. lei**, provenite din aplicarea incorectă a sistemului de TVA.

Societatea apreciază că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să calculeze doar majorări și penalități pentru perioada cuprinsă între exigibilitatea TVA și momentul înregistrării acesteia, astfel că se impune anularea actelor administrative fiscale pentru aceste sume.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. la .X. S.R.L. a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT .X./23.11.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG-AIF .X./24.11.2016, constatându-se următoarele deficiențe care au fost contestate:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost :

- impozit pe profit pentru perioada 01.07.2013 - 31.03.2016;
- TVA pentru perioada 01.01.2011 - 31.03.2016;
- impozit pe veniturile microintreprinderilor pentru perioada 01.01.2011 - 30.06.2013.

Impozit pe profit și TVA

Din verificarea modului de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor pe perioada verificată, s-a constatat că:

1. Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **.X. lei și TVA nedeductibilă în sumă de **.X. lei** aferente achizițiilor de bunuri și servicii de la .X. S.R.L. din perioada martie - august 2014, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :**

- în perioada 03.04.2014 - 23.04.2015, .X. S.R.L. a fost parte contractantă în *“Contractul de lucrări”* nr..X./03.04.2014 încheiat în calitate de executant cu .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, având ca obiect *„amenajare și modernizare hale industriale”*.

- prin Actul adițional nr.1 la contractul de lucrări nr..X./03.04.2014, calitatea de executant este preluată de asocierea între două societăți comerciale: .X. S.R.L din .X. și .X. CUI RO .X., ambele societăți fiind reprezentate de domnul .X., semnatar atât al contractului inițial cât și al actului adițional. Deși actul adițional a fost încheiat la data de 05.12.2014, până la respectiva dată, au fost facturate mai multe lucrări către .X. S.R.L. din .X..

În perioada de derulare a contractului cu .X. S.R.L., .X. S.R.L. **nu a avut capacitatea necesară de a realiza obiectivul contractat**, în sensul că s-a constatat că societatea verificată nu avea în dotare utilajele necesare și nici forța de muncă calificată pentru executarea lucrărilor prezentate în anexa la contract.

Astfel, .X. S.R.L. a încheiat contracte de subantrepriză cu mai multi executanți, după cum urmează:

1. .X. S.R.L. X
2. .X. S.R.L. X
3. .X. S.R.L. X
4. .X. S.R.L. X.
5. .X. S.R.L. X.
6. .X. S.R.L. X.
7. .X. S.R.L. X.
8. .X. S.R.L. X.

Contractul cu .X. S.R.L. a fost reziliat începând cu data de 23.04.2015, iar după rezilierea contractului cu .X. S.R.L., contestatara a mai înregistrat intrări de materiale și prestări servicii cu destinația "Hale .X.", ce au fost înregistrate pe cheltuieli, fără a factura lucrări de construcții către beneficiar în care să fi fost incluse aceste materiale și prestări servicii în construcții achiziționate de la terți.

Organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate la trei societăți, respectiv: .X. S.R.L. din .X.XX.

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că, .X. S.R.L. a înregistrat achiziții de la acești furnizori, existând suspiciunea că anumite tranzacții nu sunt reale, respectiv de la:

- .X. S.R.L. – pentru achiziții în sumă de .X. lei în perioada 2013 - 2014,
- .X. S.R.L. – pentru achiziții în sumă de .X. lei în perioada 2014 - 2015,
- .X. S.R.L. – pentru achizitii în sumă de .X. lei in perioada decembrie 2015 - februarie 2016.

Urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L. a fost întocmit Procesul verbal nr.BTG-AIF .X./04.10.2016 prin care s-au constatat următoarele:

- .X. S.R.L. era în insolvență, controlul încrucișat fiind efectuat la sediul administratorului judiciar .X. SPRL,
- au fost prezentate la control doar actele contabile din anul 2014, restul documentelor fiind ridicate de către Inspectoratul de poliție județean .X.,
- societatea nu a avut salariați calificați pentru lucrările facturate, nefiind înregistrate în contabilitate, salarii în perioada ianuarie - iulie 2014,

În acest sens au fost selectați furnizorii cu cele mai mari valori declarate în Declarația 394 ca livrări/servicii către .X. S.R.L. în perioada analizată, respectiv: .X. S.R.L (CIF .X.), .X. S.R.L (CIF .X.), .X. S.R.L (CIF .X.) și .X. S.R.L (CIF .X.), toate din județul .X., care nu figurează ca furnizori de materiale sau executanți de lucrări de construcții pentru societatea verificată.

- nu au fost identificate facturi de servicii executate de terți pentru lucrările cuprinse în factura nr..X./01.08.2014,

- nu au fost înregistrate intrări de materii prime pentru fabricarea buloanelor (oțel cu diametrul de 22 mm.) nu au fost înregistrate intrări de buloane M 20 în baza unor facturi emise de furnizori sau a rapoartelor de producție ca fiind fabricate de către contestatară.

În concluzie, deoarece nu a putut fi justificată executarea lucrărilor care au fost facturate de .X. S.R.L. către contestatară cu factura nr..X./01.08.2014, în sensul că existau multiple indicii că tranzacțiile respective nu puteau avea loc în forma în care au fost prezentată la inspecția fiscală, cheltuielile în sumă de .X. lei, au fost constatate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.11 alin. (1) și art.19 alin.(1) 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 de .X. lei, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134¹ alin. (1), art.134² alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a mai constatat că, după sistarea tranzacțiilor derulate cu .X. S.R.L. în perioada decembrie 2013 - iulie 2014, contestatara a derulat tranzacții similare cu .X. S.R.L.

2. Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei și TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei, din achizitii de servicii facturate de .X. S.R.L., în baza contractului nr.X/01.11.2014, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în baza contractului nr.X/01.11.2014, subantreprenorul se obliga să execute și să finalizeze: *"lucrări de prestări servicii și livrare de materiale de construcții pentru lucrările în curs de execuție"*,

- facturile nr.X/11.11.2014 și nr..X./31.03.2015 au fost emise în perioada de derulare a contractului de lucrări nr..X./03.04.2014 având ca beneficiar pe .X. S.R.L.,

- facturile nr..X./30.04.2015 și nr..X./28.09.2015 au fost emise după rezilierea acestui contract.

Urmare controlului încrucișat efectuat la .X. S.R.L. a fost întocmit Procesul verbal nr.BTG_AIF .X./22.09.2016 prin care s-a constatat că nu au fost prezentate acte contabile, întrucât acestea erau ridicate de către Inspectoratul de Poliție județean .X..

Din verificările efectuate în baza de date deținută de A.N.A.F., precum și din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.F-NT .X./15.02.2016 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., s-au constatat următoarele:

- în anul 2014 .X. S.R.L. nu a avut niciun salariat, primele angajări fiind efectuate în anul 2015 (la luna septembrie - X muncitori necalificați la demolarea clădirilor, la luna octombrie - X persoane , respectiv un muncitor necalificat și un juristconsult,
- facturile emise către .X. SRL in perioada noiembrie 2014 - septembrie 2015 cuprind doar lucrări de construcții care necesită personal calificat și, drept urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, nu puteau fi executate direct de către .X. S.R.L.

S-a constatat că, partenerii care au facturat lucrări de construcții catre .X. SRL sunt: .X. S.R.L (R0.X.), .X. S.R.L (R0.X.), .X. SRL (R0.X.), .X. S.R.L (R0.X.), .X. S.R.L (CIF .X.).

Din verificarea furnizorilor in amonte, s-a constatat că Negrotrans SRL nu avea salariați pentru a executa lucrările luate în subantrepriză, .X. SRL și .X. SRL nu au putut proba cu documente justificative realitatea operațiunilor derulate, iar principalii furnizori de bunuri pentru .X. S.R.L., respectiv .X. S.R.L, .X. S.R.L si .X. S.R.L nu au putut proba cu documente justificative realitatea operațiunilor derulate.

Ca urmare, s-a constatat că achizițiile de servicii înregistrate de contestatară de la SC .X. SRL **nu pot fi luate în calcul ca fiind reale și destinate scopurilor economice.**

Astfel operatorii economici mai susmenționați, formează un grup de contribuabili care relaționează în sensul creării unor circuite comerciale simulate, având ca efect final emiterea de facturi generatoare de deduceri fiscale ilegale, în beneficiul persoanei juridice din aval, respectiv .X. S.R.L. (deducere TVA și cheltuielilor la calculul impozitului pe profit), cât și indirect, clienților, în situația în care aceștia s-au implicat efectiv în derularea acestor practici.

Societățile implicate sunt interconectate, în sensul că, deși au asociați și administratori diferiți, atât .X. SRL și .X. SRL și ulterior .X. S.R.L. sunt reprezentate de către dl. .X., care este împuternicit la ambele societăți. Toate contractele încheiate de către .X. SRL cu cele două societăți, precum și facturi sau alte documente sunt semnate de către .X..

Întrucât nu a putut fi justificată executarea lucrărilor facturate de .X. SRL și ulterior .X. S.R.L., existând multiple indicii că tranzacțiile nu au avut loc în forma prezentată la inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că .X. S.R.L. pentru perioada noiembrie 2014 – septembrie 2015 a înregistrat TVA înscrisă în facturile de achiziție de la .X. SRL în suma totală de .X. lei la care se adaugă TVA în suma de .X. lei dintr-o achiziție de materiale înregistrată de societate în luna martie 2015 pentru care nu au fost stabilite deficiente (.X.+X.=X.).

În aceeași perioadă au fost înregistrate plăți către furnizor în sumă de .X. lei, pentru care intervine exigibilitatea TVA în limita sumei de .X. lei (.X.). Valoarea TVA pe care societatea putea să o deducă strict din operațiunile de înregistrare și plata a facturilor este în acest caz .X. lei, din care .X. lei aferență achizițiilor pentru care au fost prezentate deficiențele de mai sus și .X. lei aferență achizițiilor de materiale menționate anterior.

În concluzie, a fost constatată ca dedusă nelegal TVA în suma de **.X. lei**, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(1) art.134² alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar diferența de .X. lei (.X.-.X.) prin măsura dispusă la inspecția fiscală, va fi eliminată de societate din TVA neexigibilă.

3. Referitor la TVA dedusă în sumă de **.X. lei** aferență facturii nr..X./16.12.2013 în valoare de .X. lei emisă de .X. S.R.L din .X., pentru *"lucrări conform contract și deviz anexat"*, organele de inspecție fiscală au constatat că la înregistrarea facturii s-a aplicat sistemul TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- suma de .X. lei a fost înregistrată în contul 231 *"Imobilizări în curs de execuție"*, iar TVA în sumă de .X. lei a fost înregistrată ca neexigibilă în luna decembrie 2013, iar dreptul de deducere a fost exercitat în luna august 2014, concomitent cu plata efectuată către furnizor.

- prin contractul de subantrepriza nr.X/02.07.2013 încheiat cu .X. S.R.L subantreprenorul se obligă să execute și să finalizeze *"lucrări de amenajare și modernizare interioare și compartimentari"*, până la data de 31.12.2013, fără a se specifica obiectivul, adresa acestuia, lucrările din devizul general ce vor fi executate, ci doar valoarea contractului, respectiv .X. lei, fără TVA,

- nu au fost prezentate documentele *"devize ofertă"*,

- contestatară nu deține o altă autorizație de construcții în vederea compartimentării spațiului.

- din compararea datelor furnizate de către OCPI .X., respectiv copii la cărțile funciare ale spațiilor deținute de contestatară, până în octombrie 2015 cu datele referitoare la compartimentarea spațiului comercial în forma inițială de la aceeași adresă, așa cum a fost prezentat în documentația tehnică (relevu și desfășurător nivel) din 25.11.2009, nu rezultă diferențe, compartimentele din 2009 sunt identice cu cele înregistrate în cartea funciara după data de 22.10.2015 (data vânzării spațiilor de către contestatară).

Deoarece nu au fost identificate lucrări de construcții în curs, organele de inspecție fiscală au constatat că, suma de .X. lei, înregistrată în contul 231 *"Imobilizări în curs de execuție"* nu poate fi asociată cu nicio lucrare în curs de execuție, motiv pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1)

art.134² alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând materiale de construcții și servicii executate de terți și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că, prin Actul adițional nr.X/23.04.2015 încheiat între .X. SRL, în calitate de beneficiar și contestatară, în calitate de executant se notifica *“rezilierea contractului de lucrări nr. .X./03.04.2014 începând cu data de 23.04.2015 conform art.14.2 din contractul menționat mai sus”*, deși termenul inițial prevăzut în contract era de 15 luni, până la data de 28.06.2015.

S-a constatat că, după data 23.04.2015, contestatară nu a mai emis facturi către beneficiarul contractului reziliat, respectiv .X. SRL .X..

În aceste condiții, după data de 23.04.2015, până în luna septembrie 2015, contestatară a înregistrat pe costuri materiale consumate și servicii executate de terți constând în lucrări de construcții în sumă de **.X. lei**, fără TVA, compusă din :

- materiale în valoare de **.X. lei** (materiale instalații sanitare, vopsele, tencuieli ornamentale, var pentru fațade, tije filetate și materiale pentru instalații electrice);
- cheltuieli cu transportul de **.X. lei**;
- servicii executate de terți de **.X. lei**.

Referitor la serviciile executate de terți, s-au constatat următoarele:

- cu factura nr..**X./15.05.2015** au fost facturate de către **.X. S.R.L.** lucrări de construcții (decapat, tencuit, glet, termoizolații, rigips tavan) în sumă **.X. lei**, conform situației de lucrări din luna mai 2015 întocmită de către executant și confirmată de contestatară.

Aceste lucrări, executate în luna mai 2015 de **.X. S.R.L.** au fost înregistrate pe cheltuieli, dar nu au fost refacturate către beneficiar, respectiv **.X. S.R.L.** din **.X.**, deși pe situația de lucrări era înscris *„Lucrări arhitect hale **.X.**”*,

- cu factura nr..**X./04.05.2015** emisa de **.X. S.R.L.** a fost înregistrată pe cheltuieli suma de **.X. lei** reprezentând *„rețele exterioare / hidranti hale **.X.**”*, conform situației de lucrări din luna mai 2015 acceptată de contestatară.

S-a constatat că aceste lucrări nu au fost refacturate către beneficiarul **.X. S.R.L.** din **.X.**

Față de situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.R.L.** nu beneficiază de deducerea cheltuielilor în sumă de **.X. lei**, întrucât acestea nu sunt destinate realizării de venituri, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** aferentă materialelor de construcții și serviciilor executate de terți și TVA, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(1) art.134² alin.(1)

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

5. Referitor la veniturile în sumă de **.X. lei** privind livrări de materiale de construcții, beton și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iunie 2014 - mai 2015, contestatara a înregistrat în evidența contabilă la materiale intrări de "beton", cantitatea de 531 m.c și a inclus în situațiile de lucrări facturate către beneficiarul .X. S.R.L., cantitatea totală de X m.c.

Astfel, diferența de .X. m.c. deși a fost înregistrată pe cheltuieli materiale prin contul 6021 "*Cheltuieli cu materialele auxiliare*" nu se regăsește vândută către beneficiari.

Constatarea se bazează pe următoarele documente:

- în cadrul contractului de lucrări încheiat cu beneficiarul .X. S.R.L., conform Ordinului de începere a lucrărilor nr..X./03.07.2014 precum și Procesului verbal de predare primire a amplasamentului din 04.07.2014 și de predare a acestuia către subcontractantul .X. SRL, în data de 07.07.2014, lucrările au început după această dată,

- prima cumpărare de beton (cantitatea de 5 m.c.) a fost efectuată la 30.06.2014, cu șapte zile înaintea începerii lucrării,

- din cantitatea totală nejustificată, de X m.c. de beton, cantitatea de .X. m.c. a fost cumpărată după 23.04.2015 - data rezilierii contractului cu .X. S.R.L., respectiv în data de 07.05.2015 și 20.05.2015 de la furnizorul .X. S.A., care a facturat și transportul betonului către cumparator,

- în evidența contului 3021 "*Materiale auxiliare*" sunt înscrise Notele de intrare recepție cu datele când au fost facturate aceste materiale, respectiv 07.05.2015 și 20.05.2015, ceea ce demonstrează că materialele au fost primite la datele înscrise pe facturi.

Întrucât materialul de construcții (beton) nu este de natura celor care pot rămâne în stoc, ci a fost folosit la alte lucrări decât cea contractată cu singurul beneficiar, respectiv .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au estimat venituri neînregistrate din nefacturarea acestor materiale, conform prevederilor art.11 alin.1 și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, deoarece cantitatea de materiale .X. m.c., înregistrată pe cheltuieli prin contul 6021 "*Cheltuieli cu materialele auxiliare*" nu se regăsește vândută către beneficiari, ci a fost utilizată la alte lucrări decât cele contractate, nefiind aferente realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea TVA în sumă de **.X. lei**, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(1) art. 134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

6. Referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** stabilite ca nedeductibile fiscal în anul 2015 și deductibile în anul 2016, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea a înregistrat în luna septembrie 2015 cheltuieli privind montarea a .X. corpuri de iluminat în diferite școli în valoare de .X. lei și TVA aferentă în suma de .X. lei, în baza facturilor nr..X./07.09.2015 și nr..X./14.09.2015 emise de .X. S.R.L.

Lucrările privind montarea corpurilor de iluminat au fost efectuate în baza contractului nr.X/03.07.2015 încheiat între .X. S.R.L. și .X. S.R.L.

Ulterior, prin adresa nr..X./03.12.2015, .X. S.R.L. a solicitat rezilierea contractului încheiat între cele două părți și stornarea facturilor menționate anterior, cu mențiunea că facturarea se va face de o altă societate, respectiv .X. S.R.L. care este considerată de părți ca fiind executantul de facto al lucrărilor respective.

Nu a fost semnat un act adițional în acest sens, în schimb .X. S.R.L. a acceptat rezilierea, conform referatului semnat de către administratorul societății și adresei prin care a solicitat .X. S.R.L. să storneze facturile emise în luna septembrie 2015.

Stornarea celor două facturi a fost efectuată la luna ianuarie 2016 în baza facturilor nr..X./10.01.2016 și nr..X./11.01.2016, dar în evidența contabilă nu a fost înregistrată TVA, conform datelor înscrise în facturi, ci prin aplicarea incorectă a cotei de TVA de 20% și nu a cotei de 24%.

Deoarece, contestatara a stornat la luna ianuarie 2016, cheltuieli în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei) și TVA deductibilă în sumă de .X. lei față de .X. lei, s-a constatat că la luna ianuarie 2016 au fost diminuate nejustificat cheltuielile cu suma de .X., prin deducerea în plus a TVA cu aceeași sumă.

Deoarece, fiind vorba de prestări de serviciu facturate, au fost încheiate situații de lucrări, prin acest demers, practic cele două societăți au convenit la anularea prestației facturată inițial, cheltuielile rămase înregistrate în anul 2015 au rămas fără obiect. Întrucât corecția s-a efectuat în anul fiscal următor a fost influențat profitul impozabil atât pe anul 2015, cât și pe anul 2016.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la preluarea corectă a operațiunii, în sensul majorării profitului impozabil pe anul 2015 cu suma de .X. lei și diminuarea profitului impozabil pe trimestrul I 2016 cu aceeași suma, la care se adauga diminuarea profitului impozabil pe trimestrul I 2016 cu suma de .X. lei, rezultată din erorile de înregistrare contabilă menționate mai sus.

7. Referitor la cheltuieli în sumă de **.X. lei** cu materiale date în consum în luna august 2013 și TVA în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

- cu factura seria GNG nr..X./02.12.2011 au fost achiziționate de la .X. S.R.L din .X. CUI .X., materiale de construcții în valoare de .X. lei cu TVA aferenta de .X. lei, conform NIR nr. X/02.12.2011 semnat de administratorul contestatarei, dl..X.,

- materialele au ramas în stoc în perioada 2011 - 2012,

- cu factura seria CMX nr..X./10.01.2013 contestatara a facturat materiale în valoare de .X. lei către .X. SRL la prețurile de cumpărare din 2011,

Astfel, diferența de .X. lei reprezentând contravaloarea materialelor rămase în stoc reprezintă în fapt materiale cu termen de garanție limitat, perisabile (respectiv ciment, ipsos, rigips, vopsea) sau materiale care au fost achiziționate și consumate, fără a fi incluse în lucrările executate de contestatară.

Constatarea se bazează pe următoarele:

- cu N.C nr.X/31.08.2013 au fost înregistrate pe cheltuieli, prin contul 6021 *“Cheltuieli cu materialele auxiliare”* materialele aflate in stoc din decembrie 2011, în valoare de .X. lei, fără a se întocmi o situație de lucrări și fără a se specifica la ce lucrare au fost folosite,

- prin Nota explicativă din 13.10.2016, doamna .X. – împuternicită de administratorul societatii să îl reprezinte a precizat că *“materialele ramase s-au pastrat si s-au folosit in 2013”* în cadrul lucrării *“facturată de .X. S.R.L. în cuprinsul facturii nr. .X./16.12.2013”*.

Între contestatară și .X. S.R.L. în calitate de subantreprenor s-a semnat Contractul nr.X/02.07.2013 prin care subantreprenorul se obliga să execute și să finalizeze lucrările: *“lucrări de amenajare și modernizare interioare și compartimentări”* în valoare de .X. lei, fără TVA.

Potrivit art.3.1. din contract, .X. SRL *“se obliga să înceapă executarea acestui contract la cel mult 5 zile după semnarea procesului-verbal de predare a amplasamentului”*, iar la art.9.1 din contract se stipulează: *“Subantreprenorul va comunica Antreprenorului terminarea lucrărilor (...), Antreprenorul va convoca comisia de recepție, efectuând recepția în condițiile legii”*.

Deasemenea, în contract este stipulată și garanția de bună execuție, de 5% din valoarea contractului, care va fi restituită după 24 de luni de la data recepției lucrărilor executate.

.X. SRL a emis, în baza acestui contract factura nr..X./16.12.2013 în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei pentru *“lucrări conform contract și deviz anexat”*, factura achitată integral de către beneficiar in august 2014, fara a se constitui vreo garanție pentru o perioada de 24 luni, așa cum prevedea contractul.

S-a constatat că, la documentele contabile nu sunt anexate și nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, nici Procesul verbal de predare a amplasamentului, nici Procesul verbal de recepție a lucrării.

Totodată, nici în conținutul contractului, nici în conținutul facturii, sau în

“Situția lucrări/decembrie 2013” întocmită de furnizor, nu s-a specificat locul în care au fost executate lucrările de construcții și nu rezultă că ar fi fost efectuate la spațiul comercial aparținând contestatarii.

S-a constatat că, materialele incluse în situațiile de lucrări pentru fiecare lucrare în parte sunt în sumă de .X. lei, la care se adaugă majorari de 15% cheltuieli indirecte și cota de profit.

Întreaga sumă facturată, de .X. lei a fost înregistrată de contestatară, în contul 231 “Imobilizari in curs” și nu a fost repartizată din acest cont în contul 212 “Clădiri”, suma a rămas în soldul contului 231 și după vânzarea “spațiului deținut de societate în cartierul Obcini, bd.1 Decembrie 1918, nr. 6”, așa cum susține doamna .X. prin Nota explicativă.

În concluzie, materialele în sumă de .X. lei nu au fost incluse în situații de lucrări, cheltuielile nu au fost înregistrate în scopul realizării de venituri, înregistrarea pe cheltuieli fiind efectuată doar pe baza unui bon de consum semnat de administratorul societății, fără a se specifica în ce scop au fost consumate acestea.

Contestatară nu a înscris în Declarația 101 pentru anul 2013 această sumă la cheltuieli nedeductibile fiscal și nu a procedat la ajustarea TVA aferentă acestor stocuri neutilizate în scopul de a obține venituri taxabile.

Față de situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. nu beneficiază de deducerea cheltuielilor în sumă de .X. lei, întrucât acestea nu sunt destinate realizării de venituri, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă materialelor de construcții, neutilizate în scopul de a obține venituri taxabile, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.148 alin.(1) lit,c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

8. Referitor la TVA deductibilă în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat incorect sistemul TVA la încasare. Societatea este înscrisă în Registrul societăților care aplică TVA la încasare, începând cu data de 01.01.2013.

Din verificarea modului de respectare a prevederilor legale privind aplicarea TVA la încasare au fost constatate deficiențe în sensul deducerii anticipate a TVA față de data exigibilității sau a deducerii nelegale, în condițiile în care plata către furnizori nu s-a făcut.

S-a constatat că, societatea a dedus nelegal TVA în sumă de .X. lei, aferentă unui număr de 15 furnizori, pe baza datelor din evidența analitică a partenerilor din perioada ianuarie 2013 – martie 2016.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, existau situații în care deducerea TVA s-a făcut la data înregistrării achiziției, deși plata nu era

făcută la data respectiva, precum și cazuri în care deducerea TVA s-a făcut atât la data achiziției, cât și la data plății.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

9. Referitor la TVA colectată neînregistrată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat incorect sistemul TVA la încasare. Societatea este înscrisă în Registrul societăților care aplică TVA la încasare, începând cu data de 01.01.2013.

Din verificarea modului de respectare a prevederilor legale privind aplicarea TVA la încasare au fost constatate deficiențe, în sensul neînregistrării TVA colectată la data exigibilității, respectiv data la care au fost efectuate plăți către furnizori în contul facturilor înregistrate în perioada ianuarie 2013 – martie 2016.

Calculul TVA necollectată la data exigibilității a fost efectuat pentru un număr de X clienți pe baza datelor din evidența analitică a partenerilor din perioada ianuarie 2013 - martie 2016, conform anexei nr.2.5.

S-a constatat că există situații în care colectarea TVA nu s-a efectuat nici la data înregistrării facturii de vânzare, nici la data încasării contravalorii facturii, precum și cazuri în care colectarea TVA s-a făcut la data emiterii facturii, deci anticipat față de data exigibilității.

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată, în concordanță cu prevederile legale, respectiv la data încasării facturilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară la data exigibilității în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

10. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.25 alin.1 și alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru următoarele cheltuieli:

.X. lei - venituri anticipate înregistrate nejustificat în anul 2014, stornate și înregistrate ca venituri în anul 2015,

.X. lei - cheltuieli înregistrate în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, fără justificarea cu situații de lucrări sau alte documente,

.X. lei - cheltuieli înregistrate eronat în contul 628 din factura nr..X./08.04.2015 emisă de .X. S.R.L.,

.X. lei - cheltuieli cu reparații la un utilaj din factura nr..X./27.02.2016 care nu se află în patrimoniul societății contestată,

.X. lei - cheltuieli cu amenzi și penalități.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, în baza prevederilor art.art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și art. 134² alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru TVA în sumă de :

- .X. lei - TVA ajustată la control privind investiții în curs neidentificate,
- .X. lei - TVA ajustată la control pe motiv că operațiunea inițiată în anul 2010 era aferentă unui furnizor radiat,
- .X. lei - TVA estimată la control aferentă veniturilor neînregistrate din activitatea de construcții în anul 2011,
- .X. lei - TVA estimată la control aferentă veniturilor neînregistrate din activitatea de construcții în anul 2012,
- .X. lei - TVA nedeclarată,
- .X. lei - TVA aferentă stornării efectuate în trim. I 2016.

Având în vedere deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sarcina .X. S.R.L. în sumă de **.X. lei**, precum și TVA suplimentară de plată în sarcina .X. S.R.L. în sumă de **.X. lei**.

Impozitul pe veniturile microintreprinderilor

Organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea figurează în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe profit începând cu data 01.07.2013, ca urmare a depășirii plafonului de .X. euro în trimestrul III 2013, conform prevederilor art.112⁶ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Față de datele înscrise în evidența contabilă a fost majorată baza impozabilă cu suma de .X. lei, fiind stabilită o diferență de impozit pe veniturile microintreprinderii în sumă de .X. lei provenită din venituri din datorii prescrise din perioada 2011 - 2012, venituri din lucrări de construcții, care nu se mai regasesc în situațiile de lucrări refacturate către beneficiari.

Având în vedere cele constatate, faptul că societatea datorează impozit pe profit pentru întreg anul 2013, din care se scade impozitul pe veniturile microintreprinderilor datorat pentru perioada ianuarie - iunie 2013, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit impozit pe veniturile microintreprinderilor suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au întocmit și transmis Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr.BTG-AIF .X./29.11.2016 adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT .X./23.11.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016, contestată, solicitând dispunerea de măsuri legale de începere a cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de

art.8 alin.1 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, precum și stabilirea autorilor.

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, se rețin următoarele:

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

.X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,

.X. lei - TVA stabilită suplimentar,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT .X./23.11.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016, contestată, fac obiectul Plângerii prealabile de punere în mișcare a acțiunii penale nr.BTG-AIF .X./29.11.2016 adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.8 alin.1 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au constatat că în perioada ianuarie 2011 - martie 2016, societatea a declarat achiziții de servicii/lucrări în construcții pentru care se pune problema realității operațiunilor înregistrate, cu consecințe asupra obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilită suplimentar de plată suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei. (.X. + .X. + .X.).

Astfel, în urma analizării documentelor puse la dispoziție de reprezentantul societății, prin consultarea bazelor de date ale ANAF și a informațiilor transmise ca urmare a unor controale încrucișate și inspecții fiscale efectuate la partenerii de afaceri, s-a constatat că .X. S.R.L. a majorat în mod nejustificat cheltuielile și a dedus în mod nejustificat TVA, înregistrând în evidența contabilă achiziții de servicii/lucrări în construcții în sumă de .X. lei (.X. + .X.), în baza facturilor emise de .X. S.R.L. din .X., județul .X., cod fiscal .X. și .X. S.R.L. din .X. .X. cod fiscal 221880, facturi care nu reflectă operațiuni reale, în sensul că existau multiple indicii că tranzacțiile respective nu puteau avea loc în forma în care au fost prezentate la inspecția fiscală, fiind eludat astfel scopul legii fiscale.

De asemenea, .X. S,R.L. a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de .X. lei și .X. lei, în baza facturilor fiscale emise de .X. S.R.L. din .X. și .X. S.R.L. din .X. .X., facturi care au un caracter fictiv, fără conținut economic, în sensul că provin de la furnizori la care nu a fost confirmat faptul generator cu ocazia controalelor efectuate, scopul înregistrării acestora fiind acela de a beneficia nelegal de TVA deductibilă aferentă acestora.

În aceeași perioadă au fost înregistrate plăți către furnizor în sumă de .X. lei, pentru care intervine exigibilitatea TVA în limita sumei de .X. lei (.X. X 24/124). Valoarea TVA pe care societatea putea să o deducă strict din operațiunile de înregistrare și plata a facturilor este în acest caz .X. lei, din care .X. lei aferentă achizițiilor pentru care au fost prezentate deficiențele de mai sus și .X. lei aferentă achizițiilor de materiale menționate anterior.

În concluzie, a fost constatată ca dedusă nelegal TVA în suma de .X. lei, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(1) art.134² alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar diferența de .X. lei lei (.X.-.X.) prin măsura dispusă la inspecția fiscală, va fi eliminată de societate din TVA neexigibilă.

Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au întocmit și transmis Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr.BTG-AIF .X./29.11.2016 adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT .X./23.11.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.8 alin.1 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu

mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT .X./23.11.2016, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016, contestată și stabilirea caracterului infrațional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor înregistrate, .X. S.R.L. relaționând cu mai multe societăți comerciale, într-o serie de tranzacții artificiale, cu scop vădit de a-și crea condițiile necesare pentru a diminua baza de impozitare a impozitului pe profit și TVA .

Din verificarea comportamentului fiscal al furnizorilor, respectiv al furnizorilor furnizorilor contestatarei s-a constatat că aceste societăți nu dispuneau de salariați și echipamente pentru a executa lucrările de construcții subcontractate, aveau comportament fiscal specific firmelor de tip „fantomă”, în sensul că nu au justificat achiziții reale necesare unor livrări ulterioare, nu au declarat toate livrările, sunt controlate de aceeași persoană (cazul administratorului .X. S.R.L. - dl. .X., împuternicit în același timp să reprezinte societățile .X. S.R.L. și .X. S.R.L.).

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. SRL este beneficiara unor achiziții nereale de la .X. S.R.L. din .X., .X. S.R.L. din .X. .X. și .X. S.R.L., care formează un grup de contribuabili ce relaționează, în sensul creării unor circuite comerciale simulate, cu efect de emiteri de facturi generatoare de deduceri fiscale în beneficiul .X. S.R.L.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. a întocmit și înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr.BTG-AIF .X./29.11.2016 în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.8 alin.1 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, împotriva unui grup de firme din care face parte și .X. S.R.L. .X. a fost întocmită Sesiunea penală nr.685/09.02.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. în urma inspecției fiscale parțiale efectuate la .X. S.R.L. din .X. .X. pentru infracțiuni legate de evaziune fiscală și spălare de bani legată de aceasta, așa cum reiese din Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr.BTG-AIF .X./29.11.2016.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având

drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înregistrate se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării bazelor de impunere privind impozitul pe profit și TVA.

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272/28.01.2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestată reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

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

procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că A.J.F.P. .X. a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., Plângerea prealabilă de punere în mișcare a acțiunii penale nr.BTG-AIF .X./29.11.2016, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.8 alin.1 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

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

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere*

fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”.

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

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

De asemenea, pct.10.2 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua

procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**,
- TVA în sumă de **.X. lei**.

2.1 În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor estimate în sumă de **.X. lei** și TVA colectată în sumă de **.X. lei**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la obligația societății de a înregistra venituri și a colecta TVA aferente cantității de **.X. mc. beton achiziționată, în condițiile în care betonul nu se regăsește facturat distinct în situații de lucrări transmise și facturate de societatea contestatară către beneficiarul final.**

În fapt, în perioada iunie 2014-mai 2015, **.X. S.R.L.** a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 6021 *“Cheltuieli cu materialele auxiliare”*, cantitatea de 531 mc. beton, incluzând în situațiile de lucrări facturate către beneficiarul **.X. S.R.L.**, cantitatea totală de **X mc. Beton**. Astfel, s-a constatat că, diferența de **X mc. beton**, deși a fost înregistrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, nu se regăsește refacturată către beneficiarul lucrărilor de construcții și nici înregistrată ca fiind vândută către alți beneficiari.

Deoarece materialul de construcții, nu este de natura celor care pot rămâne în stoc, organele de inspecție fiscală au estimat venituri în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au colectat TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) din același act normativ.

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

„Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În materia TVA sunt incidente prevederile art.134¹ alin.(1) art.134² alin.(1) din același act normativ, în vigoare în perioada verificată, unde se specifică:

“Art.134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Potrivit acestor dispoziții legale, exigibilitatea TVA aferentă prestărilor de servicii intervine la data la care are loc faptul generator.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației rețin următoarele aspecte :

.X. S.R.L. a încheiat Contractul de lucrări nr..X./03.04.2014 încheiat în calitate de executant cu .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, având ca obiect „*amenajare și modernizare hale industriale*”.

Prin Actul adițional nr.X/23.04.2015 încheiat cu .X. S.R.L. a fost notificată *“rezilierea contractului de lucrări nr..X./03.04.2014 începând cu data de 23.04.2015, conform art.14.2 din contractul menționat mai sus*”, deși termenul inițial prevăzut în contract era de 15 luni, până la data de 28.06.2015.

În perioada ulterioară rezilierii contractului, respectiv iunie 2014-mai 2015, .X. S.R.L. a înregistrat în categoria categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 6021 *“Cheltuieli cu materialele auxiliare”*, cantitatea de 531 mc. beton și a inclus în situațiile de lucrări facturate către beneficiarul .X. S.R.L. o cantitate mai mică, respectiv de X mc. beton.

Astfel, societatea a dedus valoarea diferenței de X mc. beton care a fost înregistrată inițial în contul 6021 *“Cheltuieli cu materialele auxiliare”*, fiind dedusă și TVA aferentă la data achizițiilor.

Potrivit contractului de lucrări încheiat cu beneficiarul .X. S.R.L., Ordinul de începere a lucrărilor nr..X./03.07.2014 precum și Procesului

verbal de predare primire a amplasamentului din 04.07.2014 și de predare a acestuia către subcontractantul .X. S.R.L., în data de 07.07.2014, lucrările de construcții au început după această dată, iar prima achiziție de beton (de 5 mc.) a fost efectuată în 30.06.2014, cu șapte zile înaintea începerii lucrărilor.

Totodată, se reține că, din cantitatea de 144 mc. de beton, o parte, respectiv cantitatea de .X. mc. a fost cumpărată după data de 23.04.2015 (data rezilierii contractului cu .X. S.R.L.), respectiv la datele 07.05.2015 și 20.05.2015 de la furnizorul .X. S.A., care a facturat și transportul de beton către cumpărător, aspect susținut de faptul că în evidența contului 3021 "*Materiale auxiliare*" au fost înscrise Notele de intrare recepție cu datele când au fost facturate aceste materiale, respectiv 07.05.2015 și 20.05.2015, ceea ce demonstrează că materialele au fost primite la datele înscrise pe facturi.

Se reține că, .X. S.R.L. nu a argumentat și nu a prezentat în justificarea înregistrării pe costuri a cantității de X mc. beton, niciun contract încheiat pentru livrarea acestei cantități de beton și nici documente privind organizarea de șantier și care ar face obiectivul lucrărilor de construcții.

Având în vedere că, materialul de construcții beton, nu este de natura materialelor care pot rămâne în stoc, ci a fost folosit la alte lucrări decât cea contractată cu singurul beneficiar, .X. S.R.L. și nu se regăsește vândută către alți beneficiari, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod corect au aplicat prevederile art.19 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind impozit pe profit în cuantum de .X. lei și TVA colectată în sumă de .X. lei.

Prin urmare, având în vedere ca argumentele contestatarii nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei și TVA colectată în sumă de .X. lei, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2.2 În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, precum și cu privire la dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care aceste cheltuieli nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile și nici în scopul operațiunilor taxabile, iar contestatara nu a

făcut dovada că materialele de construcții și serviciile/lucrările de construcții executate de terți, înregistrate după data rezilierii contractului cu beneficiarul .X. S.R.L., au fost refacturate către beneficiari.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, după data rezilierii contractului nr..X./03.04.2014 încheiat cu .X. S.R.L. din .X., respectiv după data de 23.04.2015, conform actului adițional nr.X/23.04.2015, contestatara a înregistrat până în luna septembrie 2015, în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, contravaloarea materialelor consumate și serviciilor executate de terți constând în lucrări de construcții în sumă de .X. lei, fără TVA, compusă din: materiale, cheltuieli cu transportul și servicii executate de terți.

.X. S.R.L. nu a mai emis facturi după data rezilierii contractului, 23.04.2015 către beneficiarul .X. S.R.L. care să conțină aceste cheltuieli.

Deoarece contravaloarea acestor materiale și servicii/lucrări de construcții achiziționate de la terți, nu a mai fost facturată de contestatară către beneficiarul .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, în baza art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nici drept de decucere pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.134² alin.(3) și art.145 alin.2 lit.a) din același act normativ.

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

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

Art.21 alin.(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”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în

conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

În materia TVA sunt incidente prevederile art.134² alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

*“Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, **denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare.** (...)”.*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că exigibilitatea TVA aferentă prestărilor de servicii intervine, în cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.145 alin.2 lit.a) din același act normativ, în vigoare în perioada verificată, unde se specifică:

*“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: **a) operațiuni taxabile;**”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este permisă numai în condițiile în care achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației rețin următoarele aspecte :

.X. S.R.L. a încheiat Contractul de lucrări nr..X./03.04.2014 încheiat în calitate de executant cu .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, având ca obiect „*amenajare și modernizare hale industriale*”.

Prin Actul adițional nr.X/23.04.2015 încheiat între .X. SRL, în calitate de beneficiar și contestatară, în calitate de executant se notifica “*rezilierea contractului de lucrări nr. .X./03.04.2014 începând cu data de 23.04.2015 conform art.14.2 din contractul menționat mai sus*”, deși termenul inițial prevăzut în contract era de 15 luni, respectiv până la data de 28.06.2015.

Se reține că, după data rezilierii contractului (23.04.2015) .X. S.R.L. a înregistrat până în luna septembrie 2015, pe costuri, contravaloarea unor materiale consumate și lucrări de construcții executate de terți în sumă de .X. lei, fără TVA, compusă din:

- materiale în valoare de .X. lei (materiale instalatii sanitare, vopsele, tencuieli ornamentale, var pentru fațade, tije filetate și materiale pentru instalații electrice);

- cheltuieli cu transportul de .X. lei;

- servicii executate de terți de .X. lei.

S-a constatat că aceste cheltuieli cu materiale, transport și servicii executate de terți cu destinația „Hale .X.”, nu au fost refacturate către beneficiarul .X. S.R.L. din .X..

Exemplificăm cu lucrările de construcții, înregistrate pe cheltuieli, dar care **nu** au fost refacturate către beneficiarul .X. S.R.L. din .X., deși pe situația de lucrări erau specificate „*Lucrări arhitect Hale .X.*”, provenite din :

- factura nr..X./15.05.2015 emisă de .X. S.R.L. către contestatară, pentru lucrări de construcții (decapat, tencuit, glet, termoizolații, rigips tavan) în sumă .X. lei,

- factura nr..X./04.05.2015 emisă de .X. S.R.L. către contestatară pentru „*rețele exterioare/hidranți Hale .X.*” în sumă de .X. lei.

Față de documentul anexat la contestație, denumit „*Protocol finalizare lucrări din 23.04.2015 aferent contractului nr..X./03.04.2014*”, despre care contestatara susține că „*s-a obligat să finalizeze o serie de lucrări începute și neterminate, urmând ca acestea să fie achitate de către .X. S.R.L.(...) însă în baza protocolului încheiat tot la aceeași dată, nu se permitea încasarea diferenței de preț până la executarea integrală a acestora*”, se reține că acesta nu poate fi reținut în favoarea contestatarii, deoarece prin acest document părțile au convenit ca .X. S.R.L. să finalizeze lucrările devizelor acceptate de beneficiarul .X. S.R.L. din .X..

Ori, rolul acestui document ar fi fost să clarifice ce lucrări de construcții au fost începute și neterminate, să prezinte un inventar al acestor lucrări și condițiile în care vor fi executate, având în vedere că la data de 23.04.2015 a intervenit rezilierea contractului cu beneficiarul .X. S.R.L.

Prin urmare, având în vedere ca argumentele contestatarii nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** și TVA deductibilă în sumă de **.X. lei**, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2.3 În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, precum și asupra obligației ajustării TVA aferentă, în condițiile în care aceste cheltuieli nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile și nici în scopul operațiunilor taxabile, iar contestatara nu a

justificat cu documente că materialele perisabile au fost incluse în situațiile de lucrări executate.

În fapt, contestatara a achiziționat cu factura seria GNG nr..X./02.12.2011 de la .X. S.R.L din .X. CUI .X., materiale de construcții în valoare de .X. lei, cu TVA aferentă de .X. lei, înregistrate conform NIR nr.X/02.12.2011 semnat de administratorul contestatarii. Materialele au ramaș în stoc în perioada 2011-2012, iar cu factura seria CMX nr..X./10.01.2013 în valoare de .X. lei au fost vândute o parte din materiale către .X. S.R.L., la prețurile de cumpărare din anul 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că diferența de .X. lei reprezentând contravaloarea materialelor rămase în stoc reprezintă în fapt materiale cu termen de garanție limitat, perisabile (respectiv ciment, ipsos, rigips, vopsea) sau materiale care au fost achiziționate și consumate, fără a fi incluse în lucrările executate de contestatară.

Deoarece cheltuielile în sumă de .X. lei nu au fost destinate obținerii de venituri, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, care nu a fost aferentă unor operațiuni taxabile, în baza art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Art.21 alin.(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”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele

cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

În materia TVA sunt incidente prevederile art.148 alin.1 lit.c) și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioadă în care au avut loc operațiunile:

„Art.148

*(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, **deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:(...)***

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, **bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.** (...)*

2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse sau pierdute ca urmare a unor calamități naturale ori a unor cauze de forță majoră, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;

c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;

d) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8)”.

Aceste prevederi au fost explicitate la pct.53 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(6) în vigoare la data operațiunilor, precizează:

*“(6) În baza art.148 alin.(1) lit.a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. **Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:***

*d) **bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art.148 alin. (2) din Codul fiscal.** În cazul bunurilor lipsă din gestiune*

care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.”

Sintetizând prevederile legale menționate mai sus, se reține că, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.

Astfel, se reține că persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art.149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

Persoana impozabilă realizează aceste ajustări și ca urmare a constatării bunurilor lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art.148 alin.(2) din Codul fiscal.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele aspecte:

Contestatarul a achiziționat cu factura seria GNG nr..X./02.12.2011 de la .X. S.R.L din .X. CUI .X., materiale de construcții în valoare de .X. lei cu TVA aferentă de .X. lei, conform NIR nr.X/02.12.2011 semnat de administratorul contestatului. Materialele au rămas în stoc în perioada 2011-2012, iar cu factura seria CMX nr..X./10.01.2013 în valoare de .X. lei au fost vândute o parte din materiale către .X. S.R.L. la prețurile de cumpărare din anul 2011.

Ulterior, cu N.C nr.X/31.08.2013 au fost înregistrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal în contul 6021 *“Cheltuieli cu materialele auxiliare”*, contravaloarea materialelor aflate în stoc din luna decembrie 2011, în valoare de .X. lei, fără a se întocmi o situație de lucrări și fără a se specifica la ce lucrare au fost folosite.

Astfel, diferența de .X. lei reprezintă contravaloarea unor materiale rămase în stoc, cu termen de garanție limitat, perisabile (respectiv ciment, ipsos, rigips, vopsea) care au fost ulterior consumate, fără a fi justificate prin documente că ar fi fost incluse în lucrările executate de contestatar.

Deoarece, este vorba despre materiale perisabile rămase în stoc, organele de inspecție fiscală au analizat operațiunea prin prisma documentelor justificative care au fost prezentate în justificare, respectiv:

- prin Nota explicativă din 13.10.2016, doamna .X. - împuternicită de administratorul societății să îl reprezinte a precizat că *“materialele rămase s-au păstrat și s-au folosit în 2013”* în cadrul lucrării *“facturată de .X. S.R.L. în cuprinsul facturii nr. .X./16.12.2013”*,

- contestatara a încheiat cu .X. S.R.L. în calitate de subantreprenor, contractul nr.X/02.07.2013 prin care subantreprenorul se obliga să execute și să finalizeze lucrările: *“lucrări de amenajare și modernizare interioare și recompartimentări”* în valoare de .X. lei, fără TVA, iar la art.3.1. din contract, .X. SRL *“se obliga să înceapă executarea acestui contract la cel mult 5 zile după semnarea procesului-verbal de predare a amplasamentului”*, iar la art.9.1 din contract se stipulează: *“Subantreprenorul va comunica Antreprenorului terminarea lucrarilor (...), Antreprenorul va convoca comisia de recepție, efectuând recepția în condițiile legii”*,

- .X. S.R.L. a emis, în baza acestui contract factura nr..X./16.12.2013 în sumă de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei pentru *“lucrări conform contract și deviz anexat”*, factura achitată integral de către beneficiar în luna august 2014,

- suma facturată de .X. lei a fost înregistrată de contestatară în contul 231 *“Imobilizari in curs”* și nu a fost repartizată din acest cont în contul 212 *“Clădiri”*, ci a rămas în soldul contului 231 și după vânzarea *“spațiului deținut de societate în cartierul Obcini, bd.1 Decembrie 1918, nr.6”*, așa cum a susținut doamna .X. prin Nota explicativă din 13.10.2016.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, că societatea nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală : Procesul verbal de predare a amplasamentului, Procesul verbal de recepție a lucrării, iar prin conținutul contractului, al facturii, sau în *“Situția lucrări/decembrie 2013”* întocmită de furnizor, nu s-a specificat locul în care au fost executate lucrările de construcții și nu rezultă că ar fi fost efectuate la spațiul comercial aparținând contestatarei.

În concluzie, deoarece, materialele perisabile în sumă de .X. lei nu au fost incluse în situații de lucrări, înregistrarea pe cheltuieli fiind efectuată doar pe baza unui bon de consum semnat de administratorul societății, fără a se specifica în ce scop au fost consumate acestea, rezultă că nu este probată utilizarea lor în scopul obținerii de venituri impozabile, care reprezintă criteriul prevăzut de legiuitor pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor la stabilirea profitului impozabil.

De asemenea, prin contestație nu sunt aduse argumente privind TVA în sumă de .X. lei aferentă materialelor perisabile, din care să reiasă că respectivele materiale au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, argumentele aduse în justificarea deductibilității cheltuielilor cu materialele la nivelul anului 2013, au un caracter evaziv, în condițiile în care materialele de construcții achiziționate în anul 2011, respectiv ciment, ipsos, rigips, vopsea, sunt cu termen de garanție limitat, perisabile, care nu puteau fi utilizate în cursul anului 2013, când au fost

înregistrate pe cheltuieli, conform precizărilor contestatarei, având o vechime de doi ani. Mai mult, aceste materiale puteau fi consumate în interiorul termenului lor de garanție, doar în perioada în perioada 2011 - 2012, când societatea figura ca plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor (până la data 01.07.2013 când a devenit plătitoare de impozit pe profit) și nu putea beneficia de dreptul de deducere pentru cheltuielile înregistrate.

Față de situația constatată, contestatara a pierdut dreptul de deducere a TVA și are obligația ajustării acesteia, respectiv să anuleze dreptul de deducere a TVA deduse inițial și să evidențieze această operațiune în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

Prin urmare, având în vedere ca argumentele contestatarei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

x

x

x

Având în vedere prevederile legale și argumentele mai sus prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta",

coroborat cu pct.4 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“ În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, organele de inspecție fiscală prin ajustarea implicațiilor fiscale pentru tranzacțiile menționate, au stabilit suplimentar în sarcina societății, impozit pe profit și TVA aferente unor cheltuieli care nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile și nici în scopul operațiunilor taxabile.

2.4 Referitor la corecția rezultatului financiar cu operațiunile de majorare a profitului impozabil pe anul 2015 cu suma de **.X. lei** și diminuarea profitului impozabil pe trimestrul I 2016 cu aceeași sumă, precum și diminuarea profitului impozabil pe trimestrul I 2016 cu suma de **.X. lei** rezultată din erorile de înregistrare contabilă, **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la legalitatea acestor corecții, în condițiile în care societatea nu prezintă documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

În fapt, contestatara a înregistrat în luna septembrie 2015 cheltuieli cu montarea în diferite școli a .X. corpuri de iluminat în sumă de .X. lei și TVA aferentă în suma de .X. lei, în baza facturilor nr..X./07.09.2015 și nr..X./14.09.2015 emise de .X. S.R.L.

Contractul nr.X./03.07.2015 privind montarea corpurilor de iluminat în diverse școli a fost încheiat între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. fiind apoi reziliat în urma adresei nr..X./03.12.2015 emisă de .X. S.R.L, care a solicitat și stornarea facturilor menționate anterior, pe motiv că facturarea se va face de o altă societate, respectiv .X. S.R.L. care este considerată de părți ca fiind executantul de facto al lucrărilor respective.

Nu a fost semnat un act adițional în acest sens, în schimb .X. S.R.L. a acceptat rezilierea și a stornat cele două facturi, la luna ianuarie 2016 în baza facturilor nr..X./10.01.2016 și nr..X./11.01.2016, dar în evidența contabilă nu a fost înregistrată TVA, conform datelor înscrise în facturi, ci prin aplicarea incorectă a cotei de TVA de 20% și nu a cotei de 24%.

Urmare stornării efectuate la luna ianuarie 2016 cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) și TVA deductibilă în sumă de .X. lei față de .X.2 lei, organele de inspecție fiscală au constatat cheltuielile înregistrate în anul 2015 ca rămase fără obiect, cu consecința diminuării nejustificate a cheltuielilor cu suma de .X., prin deducerea în plus a TVA cu aceeași sumă.

Organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la corecția rezultatului financiar, prin majorarea profitului impozabil pe anul 2015 cu suma de .X. lei și diminuarea profitului impozabil pe trimestrul I 2016 cu aceeași sumă, la care s-a adăugat diminuarea profitului impozabil pe trimestrul I 2016 cu suma de .X. lei, rezultată din erorile de înregistrare contabilă constatate.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„Art.19 alin.(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.”,

coroborate cu 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 art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

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

coroborate cu pct.5.1 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“5. (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor”.

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele aspecte :

Contractul nr.X/03.07.2015 privind montarea corpurilor de iluminat în diverse școli a fost încheiat între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. fiind ulterior reziliat în urma adresei nr..X./03.12.2015 emisă de .X. S.R.L., care a solicitat și stornarea facturilor menționate anterior, pe motiv că facturarea se va face de o altă societate, respectiv .X. S.R.L. care este considerată de părți ca fiind executantul de facto al lucrărilor respective.

În speță este vorba despre prestări de servicii facturate, contestatara fiind de acord cu rezilierea contractului nr.X/03.07.2015, prin acest demers, practic .X. S.R.L. și .X. S.R.L. au convenit la anularea prestației facturată inițial, cheltuielile rămase înregistrate în anul 2015 rămânând fără obiect.

Deoarece, stornarea a fost efectuată de contestatară conform facturilor nr..X./10.01.2016 și nr..X./11.01.2016, deci în luna ianuarie 2016, în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat cheltuielile

înregistrate în contabilitate din facturile emise de .X. S.R.L. ca fiind nedeductibile fiscal în anul 2015 și au corectat rezultatul fiscal al perioadei, în sensul majorării profitului impozabil pe anul 2015 cu suma de .X. lei și au diminuat profitul impozabil pe trimestrul I 2016 cu aceeași sumă.

Față de susținerea contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală, în mod eronat nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli „pe motiv că deși facturile au fost stornate în anul 2015, refacturarea lucrărilor și a corpurilor de iluminat către .X. S.R.L., societatea care, în fapt a executat lucrările, a avut loc abia în anul 2016”, se reține ca, constatarea nedeductibilității cheltuielilor în sumă de .X. lei la profitul impozabil pe anul 2015 a avut la bază rezilierea contractului încheiat cu .X. S.R.L. și situația de fapt conform căreia lucrările au fost executate de .X. S.R.L., aspect reținut prin raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține și constatarea potrivit căreia în luna ianuarie 2016 au fost diminuate nejustificat cheltuielile cu suma de .X. lei prin deducerea în plus a TVA cu aceeași sumă fapt pentru care profitul impozabil al trim.I 2016 a fost diminuat și cu suma de .X. lei rezultată din eroarea de înregistrare contabilă.

Prin urmare, având în vedere că argumentele contestatarii nu sunt de natură să modifice corecția rezultatului financiar pe anul 2015 și trimestrul I 2016, cu sumele de .X. lei și .X. lei, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2.5 Referitor la TVA dedusă în sumă de .X. lei și TVA colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă s-a aplicat corect sistemul TVA la încasare la data la care a intervenit faptul generator.

În fapt, .X. S.R.L. este înscrisă în Registrul societăților care aplică TVA la încasare, începând cu data de 01.01.2013.

Deoarece au fost constatate deficiențe în ce privește aplicarea sistemului TVA la încasare, în sensul deducerii anticipate a TVA față de data exigibilității, sau a deducerii nelegale, în condițiile în care plata către furnizori nu s-a efectuat, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă unui număr de X furnizori analizați, pe baza datelor din evidența analitică a partenerilor din perioada ianuarie 2013 - martie 2016, conform prevederilor art.134¹ alin.(1),

art.134² alin.(1) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în sensul neînregistrării TVA colectată la data exigibilității, respectiv data la care au fost efectuate plăți către furizori în contul facturilor înregistrate în perioada ianuarie 2013 - martie 2016 și au procedat la colectarea de TVA suplimentară, conform prevederilor art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și alin.3 și art.146 alin.(1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, conform cărora:

„ **Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

Art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.(...)

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare :

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#), care au sediul activității economice în România conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de .X. lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de .X. lei, și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de .X. lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform [art. 132](#) și [133](#), realizate în cursul anului calendaristic;

b) persoanele impozabile, care au sediul activității economice în România conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. a), care se înregistrează în scopuri de TVA conform [art. 153](#) în cursul anului și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA.”

Având în vedere că .X. S.R.L. aplica regimul de TVA la încasare începând cu data de 01.01.2013, în speță sunt incidente și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, unde se specifică:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, **precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;**”*

coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) 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, care precizează:

“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că în cazul achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

Totodată, pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

A. Referitor la TVA în sumă de .X. lei se reține că, în urma analizei modului de respectare a prevederilor legale privind aplicarea TVA la încasare, asupra unui număr de X furnizori analizați, pe baza datelor din evidența analitică a partenerilor din perioada ianuarie 2013 - martie 2016, au fost constatate deficiențe, în sensul deducerii anticipate a TVA față de data

exigibilității sau a deducerii nelegale, în condițiile în care plata către furnizori nu s-a efectuat.

.X. SR.L., persoană impozabilă care la data de 01.01.2013 aplica sistemul TVA la încasare, **nu** a făcut dovada plății furnizorilor:XXXX

Din analiza anexelor nr.2.3 și nr.2.4 la Raportul de inspecție fiscală reiese că în perioada septembrie 2013 - februarie 2016 au fost constatate:

- situații în care deducerea TVA s-a efectuat la data înregistrării achiziției, deși plata nu era efectuată la data deducerii și
- cazuri în care deducerea TVA s-a făcut atât la data achiziției, cât și la data plății furnizorilor.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia ar datora numai accesorii pentru perioada cuprinsă între data exigibilității TVA și momentul înregistrării acesteia, acesta nu poate fi reținut în favoarea sa, deoarece prin constatările din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au eliminat dreptul de deducere al TVA, ci au amânat acest drept până la data la care este efectuată plata către furnizor, în situația în care deducerea TVA s-a efectuat la data înregistrării achiziției.

Pentru situația în care deducerea TVA s-a efectuat de două ori, a fost eliminată deducerea TVA la momentul înregistrării achiziției.

Mai mult, obligațiile fiscale de natura TVA au fost stabilite până la data de 31.03.2016, societatea având dreptul să corecteze eventualele declarații depuse cu date eronate, după perioada verificată, eliminând astfel eventualele erori.

Față de situația de fapt și având în vedere că, în cazul achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, rezultă că organele de inspecție fiscală, legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

B. Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** se reține că, în urma analizei modului de respectare a prevederilor legale privind aplicarea TVA la încasare, asupra unui număr de X clienți analizați (.X.) au fost constatate deficiențe, în sensul neînregistrării TVA colectată la data exigibilității, respectiv data la care au fost efectuate plăți către furnizori în contul facturilor înregistrate în perioada ianuarie 2013 - martie 2016.

Din analiza anexelor nr.2.5 și nr.2.6 la Raportul de inspecție fiscală reiese că au fost constatate situații în care colectarea TVA nu s-a efectuat nici la data înregistrării facturii de vânzare, nici la data încasării contravalorii facturii, precum și cazuri în care colectarea TVA s-a făcut la data emiterii facturii, deci anticipat față de data exigibilității, cu încălcarea prevederilor legale. Față de situația constatată, rezultă că organele de inspecție fiscală,

legal au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, respectiv la data încasării facturilor.

Prin urmare, având în vedere ca argumentele contestatarei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA dedusă în sumă de .X. lei și respectiv TVA colectată în sumă de .X. lei, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

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

- impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de .X. lei,
- TVA în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X. + .X. + .X.),
- impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent veniturilor anticipate înregistrate nejustificat și stornate în sumă de .X. lei și cheltuielilor în sumă de .X. lei (.X. +.X. + .X. + .X.),

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este plătitoare de impozit pe profit începând cu **01.07.2013**, ca urmare a depășirii plafonului de .X. euro în trimestrul III 2013. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de .X. lei aferent unor venituri neînregistrate provenite din datorii prescrise, din lucrări de construcții care nu se regăsesc în situațiile de lucrări refacturate către beneficiari din perioada 2011-2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat și existența unor cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei reprezentând penalități, regularizări, reparații, achiziții de la .X. S.R.L., precum și a unor venituri anticipate înregistrate nejustificat în anul 2014, stornate și înregistrate ca venituri în anul 2015,

De asemenea nu a fost acordată deductibilitate pentru TVA în sumă de .X. lei reprezentând TVA ajustată, TVA estimată și TVA aferentă achizițiilor de la .X. S.R.L. și .X. S.R.L.

Prin contestație, societatea, deși contestă integral debitele stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-

BT .X./23.11.2016, nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, TVA și impozit pe profit aferent constatărilor de mai sus.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„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”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

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 prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de

probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că .X. S.R.L., deși contestă integral Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016, nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, impozit pe profit și TVA, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, impozit pe profit și TVA.

4. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG_AIF .X./24.11.2016 emisă de A.J.F.P. .X.,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală au fost dispuse măsurile de înregistrare în evidența contabilă a impozitului pe profit/pierderii fiscale și TVA stabilite urmarea inspecției fiscale efectuate.

În fapt, urmare deficiențelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT .X./23.11.2016, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG-AIF .X./24.11.2016 prin care s-a dispus :

- înregistrarea în evidența contabilă a diferenței de impozit pe profit în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei și impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de .X. lei, până la termenul 20.12.2016,
- preluarea la calculul impozitului pe profit pe anul 2016 a pierderii fiscale stabilite la control pentru trim.I 2016 în sumă de .X. lei,
- corectarea soldului TVA de restituit din evidența contabilă conform datelor prezentate în raportul de inspecție fiscală;
- corectarea declarațiilor 394 conform datelor prezentate în raportul de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.272 alin.(1), alin.(5) lit.b) și alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor. (...)”

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

*[...] b) **măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 1 milion lei sau mai mare;** [...].*

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente”;

coroborat cu pct.5.1 și pct.5.3 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Potrivit acestor dispoziții legale, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structura regională de soluționare a contestațiilor are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, în cuantum de 1 milion lei sau mai mare, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG-AIF .X./24.11.2016 au fost dispuse următoarele măsuri:

- înregistrarea în evidența contabilă a diferenței de impozit pe profit stabilit la inspecție în sumă de .X. lei, a diferenței de TVA în sumă de .X. lei și impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de .X. lei, până la termenul 20.12.2016,
- preluarea la calculul impozitului pe profit pe anul 2016 a pierderii fiscale stabilite la control pentru trim. I 2016 în sumă de **.X. lei**,
- corectarea declarațiilor 394 conform datelor prezentate în raportul de inspecție fiscală,
- corectarea soldului TVA de restituit din evidența contabilă conform datelor prezentate în raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG-AIF .X./24.11.2016 având în vedere că aceasta se referă la măsuri privind înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare mai sus explicitate, precum și la preluarea la calculul impozitului pe profit pe anul 2016 a pierderii fiscale stabilite la control pentru trim.I 2016 în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care competența de soluționare revine Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi trimisă spre competență soluționare organului fiscal emitent al actului atacat.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **.X. S.R.L. din .X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- .X. lei - TVA stabilită suplimentar.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea pct.3 din prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **.X. S.R.L. din .X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- .X. lei - TVA stabilită suplimentar.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **.X. S.R.L. din .X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT .X./23.11.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- .X. lei - TVA stabilită suplimentar.
- .X. lei - impozit pe veniturile microintreprinderilor.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor pentru contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.BTG_AIF .X./24.11.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și remiterea dosarului pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent în calitate de organ fiscal competent în soluționarea contestației.

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

DIRECTOR GENERAL

X