

D E C I Z I A nr.2219 din 2019
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL Deva,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.../11.05.2015
și reînregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR ../24.10.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.HDG_AIF ../18.10.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.TMR_DGR ../24.10.2018 asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de **X SRL**, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr... și cod de înregistrare fiscală ..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.../11.05.2015.

X SRL a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.../23.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../23.02.2015 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei, reprezentând:**

- ... **lei - taxă pe valoarea adăugată**
- ... **lei - obligații fiscale accesorii**
- ... **lei - impozit pe profit**
- ... **lei - obligații fiscale accesorii**
- ... **lei - impozit pe veniturile din dividende**
- ... **lei - obligații fiscale accesorii.**

În urma verificării efectuată la **X SRL**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.../23.02.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../23.02.2015, precum și Procesul verbal nr..../23.02.2015, prin care au constatat că societatea a prejudiciat bugetul de stat cu suma de ... lei din care, ... lei - impozit pe profit, ... lei - taxă pe valoarea adăugată și ... lei - impozit pe veniturile din dividende, precum și ... lei - obligații fiscale accesorii aferente acestora, motiv pentru care, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, Plângerea penală privind constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale

infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.705/219/25.05.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, s-a suspendat soluționarea contestației formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.../23.02.2015, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Ordonanța procurorului de clasare emisă la data de 08 mai 2018 în Dosar nr.../2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a dispus clasarea cauzei în care au fost efectuate cercetări sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin adresa nr.HDG_REG .../12.10.2018, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_AIF .../15.10.2018, Serviciul Juridic precizează că Ordonanța procurorului de clasare emisă la data de 08 mai 2018 în Dosar nr...2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara este definitivă prin Încheierea Penală nr.../2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Secția Penală în Dosarul nr.../97/2018.

Având în vedere că Ordonanța procurorului de clasare emisă la data de 08 mai 2018 în Dosar nr.../P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a rămas definitivă, prin Încheierea Penală nr.../CP/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara - Secția Penală în Dosarul nr.../97/2018, se reține că motivul care a determinat suspendarea soluționării cauzei **X SRL a încetat definitiv.**

În considerarea Ordonanței procurorului de clasare emisă la data de 08 mai 2018 în Dosar nr.../P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prin care s-a reținut *“nefiind îndeplinite exigențele impuse de textul de incriminare sub aspectul laturii subiective, în cauză nu va putea să fie atrasă răspunderea penală a reprezentanților legali ai SC X SRL Deva, urmând ca aceștia să răspundă pentru eventuale consecințe fiscale”*, respectiv probele administrate nu au conturat existența infracțiunilor, operațiunile realizate de către societatea contestatoare se vor analiza numai sub aspect fiscal.

Prin urmare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va relua procedura de soluționare a contestației formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.../23.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../23.02.2015 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, impozit pe veniturile din dividende în sumă de ... lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente acestora în sumă

de ... **lei**, conform prevederilor art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare;*

(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”*,

contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestației la acțiune.

În ceea ce privește solicitarea societății **X SRL** de a fi citată la soluționarea contestației, în virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației, 11.05.2015, nu prevedea posibilitatea de citare a contestatorului în vederea participării la procedura de soluționare a contestației, motiv pentru care, solicitarea sa nu poate fi soluționată în condițiile legii.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a îndeplinit cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, domnul ..., în calitate de administrator, așa după cum prevede art.206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că măsurile dispuse prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, sunt netemeinice și nelegale, pentru următoarele considerente:

Creanța fiscală privind impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și taxa pe valoarea adăugată, ca obligații fiscale suplimentare, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petenta invocând prevederile art.5 “*Aplicarea unitară a legislației*”, art.6 “*Exercitarea dreptului de apreciere*”, art.7 “*Rolul activ*” și art.94 “*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*”, în ceea ce privește aplicarea unitară a legislației fiscale, exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta soluțiile fiscale admise de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și exercitarea rolului său activ, care presupune examinarea din oficiu a stării de fapt reale, pe baza tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Totodată, petenta susține că au fost încălcate și dispozițiile art.64 și art.65 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și a dispozițiilor art.107 din același act normativ, în sensul că, nu a fost informată pe parcursul desfășurării inspecției asupra constatărilor rezultate.

Nu s-a ținut cont de argumentele, motivațiile juridice și documentele prezentate o dată cu depunerea punctului de vedere la proiectul de raport de inspecție fiscală, fiind făcute mențiuni cuprinse numai în două rânduri cu privire la acestea.

Astfel, actul administrativ fiscal a fost emis nu în aplicarea legislației ci cu încălcare acesteia cât și cu anularea drepturilor contribuabilului.

Ulterior prezentării aspectelor de ordin procedural, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, aducând în susținere următoarele motivații:

Cu privire la modul de determinare, înregistrare și plată la bugetul de stat a impozitului pe profit

1. Baza de impunere privind impozitul pe profit, aferentă anului 2013, a fost majorată cu suma de ... lei reprezentând lucrările prestate conform Contract de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 și neînregistrate în evidența contabilă la venituri.

În calitate de executant, petenta arată că a încheiat cu T SRL, în calitate de beneficiar, Contractul de execuție de lucrări nr.../15.03.2013, potrivit căruia se obliga să execute și să finalizeze lucrări în cadrul obiectivului "Lucrări de întreținere pe drumuri județene: pietruire pe DJ706C, IBU pe DJ707; tratare suprafețe burdușite pe DJ707G".

Potrivit prevederilor art.12 alin.(2) "Modalități de plată", facturile sunt emise "În termen de cel mult 3 zile de la data confirmării situațiilor de plată."

Organele fiscale au ignorat prevederile contractuale și au calculat în mod netemeinic și nelegal impozit pe profit aferent așa ziselor venituri neînregistrate în evidența contabilă, întrucât Centralizatorul privind realizări luna aprilie aferente obiectivului Lucrări IBU pe DJ 707 și Situația de plată în luna aprilie 2013 - Deviz 2505F8 - Lucrări IBU pe DJ 707, în valoarea de ... lei precum și Centralizatorul privind realizări luna decembrie aferente obiectivului Lucrări pietruire pe DJ 706C și Situația de plată în luna decembrie 2013 - Deviz 25B338 - pentru DJ 706C, în valoare de ... lei, au fost semnate și ștampilate de beneficiar, dar nu au înscrise data confirmării situațiilor de plată provizorii.

În lipsa confirmării situațiilor de plată, organele de inspecție fiscală nu au putut proba data la care acestea au fost confirmate, sau dacă au fost confirmate.

Acceptarea situațiilor de lucrări de către beneficiar trebuie să se materializeze într-un document scris care să poarte data și semnăturile ambelor părți, respectiv pe baza situațiilor de lucrări executate/confirmate și a constatărilor efectuate pe teren.

Neparcurgerea unor etape succesive, confirmarea situațiilor de plată provizorii și acceptarea acestora, nu îndreptățesc cu nimic organele de

inspecție fiscală să le asimileze unor venituri ce trebuiau facturate și asupra cărora să se colecteze TVA.

Dacă ar fi examinat în mod obiectiv întreaga stare de fapt, ar fi constatat că prin actul adițional nr.../10.09.2014 a fost prelungită durata contractului de la 18 luni la 24 luni, lucrările de pietruire pe DJ706C în valoare totală de 83.018 lei au fost subcontractate cu G SRL, fiind încheiat în acest sens Contract de execuție de lucrări nr.../03.02.2014, iar lucrările IBU pe DJ707 în valoare totală de ... lei au fost subcontractate cu R SRL, fiind încheiat în acest sens Contract de execuție de lucrări nr.../18.04.2014.

Chiar și în situația în care societatea ar fi avut obligația emiterii facturii/înregistrării veniturilor aferente lucrărilor descrise, organele de inspecție fiscală au ignorat în totalitate dispozițiilor art.155 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora factura se emite cel târziu până în cea de a 15-a zi a lunii următoare.

Mai mult, potrivit situațiilor de plată/centralizatorul privind realizări luna aprilie aferente obiectivului, valoarea totală a acestora inclusiv TVA este de ... lei, din care TVA de ... lei, însă suma cu care a fost majorată masa profitului impozabil a fost de ... lei, inclusiv TVA.

În ceea ce privește mențiunea din raportul de inspecție fiscală potrivit căreia petenta X SRL a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 28.05.2013 și că pentru aceste lucrări nu se colectează TVA, petenta consideră că organele de inspecție fiscală se află într-o gravă eroare, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi asimilată unei baze impozabile suplimentare la determinarea impozitului pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile art.1 "Obiectul contractului", pct.1.2 din Contractul de execuție de lucrări nr.../15.03.2013, potrivit căruia "Beneficiarul se obligă să plătească Contractantului prețul de ... lei, la care se adaugă TVA în valoare de ... lei pentru execuția și finalizarea lucrărilor din cadrul obiectivului ...".

Concluzionând, petenta arată faptul că, în situația în care valoarea lucrărilor menționate în situațiile de plată ar fi de natura veniturilor impozabile, atunci și cheltuielile aferente realizării acestora, stabilite prin Contractul de execuție de lucrări nr.../18.04.2014 și Contract de execuție de lucrări nr.../03.02.2014, sunt cheltuieli deductibile fiscal, însă, organele de inspecție fiscală au impozitat atât valoarea lucrărilor contractate și nefacturate cât și cheltuielile aferente realizării acestora.

2. Organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere privind impozitul pe profit în anul 2013 cu suma de ... lei (... lei - servicii de transport și ... lei - consum materiale), achiziționate de la A SRL și R SRL, iar în anul 2014 cu suma de ... lei - consum de materiale achiziționate de la A SRL, limitându-se numai la a face afirmația că societatea nu poate justifica consumurile/serviciile, fără a prezenta analitic niște calcule proprii, raportându-se la lucrările efectuate de către societate, consumuri specifice, etc, calcule

care de altfel pot fi efectuate numai de persoane cu pregătire tehnică în domeniul construcțiilor.

Dacă organele fiscale ar fi examinate în mod obiectiv întreaga stare de fapt, ar fi constatat că societatea a avut în derulare mai multe contracte de execuție de lucrări, din care exemplifică:

- contract de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 încheiat cu T SRL, având ca obiect: executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Lucrări de întreținere pe drumuri județene: pietruire pe DJ706C, IBU pe DJ707; tratare suprafețe burdușite pe DJ707G";
 - contract de execuție de lucrări nr.../20.06.2013 încheiat cu T SRL, având ca obiect: executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Modernizare drumuri forestiere comuna Buceș";
 - contract de subantrepriză nr.../10.07.2013 încheiat cu P SA;
 - contract de execuție de lucrări nr.../02.06.2014 încheiat cu T SRL, având ca obiect: executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "IBU pe DJ 708D Muncel-Feregi";
 - contract de execuție de lucrări nr.../02.06.2014 încheiat cu T SRL, având ca obiect: executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Reabilitare drum DJ 664A";
 - contract de execuție de lucrări nr.../02.06.2014 încheiat cu T SRL, având ca obiect: executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Întreținere îmbrăcămînți asfaltice pe drumuri județene",
- lucrări care au fost fie subcontractate cu alți parteneri, fie au fost executate de societate, situație în care s-au efectuat achiziții atât materiale cât și servicii (transport și închiriere utilaje), înregistrate în conturile de cheltuieli 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare", 624 "Cheltuieli cu transportul" și 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți".

Faptul că în evidența contabilă au fost contabilizate eronat unele operațiuni respectiv, serviciile cu transportul în cont 3021 "Materiale auxiliare" și ulterior în contul contabil 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" în loc de contul contabil 624 "Cheltuieli cu transportul", nu sunt de natură a anula dreptul de a deduce cheltuielile respective.

Totodată, la stabilirea așa ziselor cheltuieli nejustificate, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că pentru lucrările contractate nu au fost întocmite antemăsurători, astfel că față de valorile contractante s-au efectuat cheltuieli suplimentare cu materialele.

Ca urmare, în situația în care lucrările contractate sunt executate/efectuate la prețul contractat, consumurile efective pot depăși valoarea contractantă, atâta vreme cât, nu au fost întocmite antemăsurători și sau nu au avut în fundamentare o expertiză tehnică de specialitate, prin care să fie stabilite cantitățile orientative a materialelor necesare efectuării lucrărilor.

Invocarea de către organele de inspecție fiscale a așa zisei lipse a unor date privind expediția mărfii, date de identificare a mijlocului de transport utilizat, nementionarea locului de depozitare și a numelui gestionarului în notele

de recepție și constatare diferențe, nu sunt de natură a anula dreptul legal al societății de deducere a cheltuielilor cu bunurile și serviciile facturate de către R SRL și A SRL, petenta invocând prevederile OMFP nr.3512/2018 privind documentele financiar-contabile, respectiv nota de recepție și constatare de diferențe, precum și a prevederilor art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Faptul că nu toate materialele aprovizionate se regăsesc în devizele provizorii, nu poate conduce în mod automat la concluzia că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor aferente acestora, organele de inspecție fiscală ignorând de fapt că toate cheltuielile efectuate de societate, au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Concluzionând, petenta consideră că în mod abuziv și nelegal, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei, anulând forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, înregistrarea achizițiilor de bunuri și servicii fiind efectuată în baza facturilor ce îndeplinesc calitatea de document justificativ și în scopul realizării de venituri.

3. Baza de impunere privind impozitul pe profit, aferentă anului 2014, a fost majorată cu suma de ... lei reprezentând lucrările prestate conform Contract de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 și neînregistrate în evidența contabilă la venituri.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 1) pentru anul 2013.

4. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli cu alte servicii executate de terți în sumă de ... lei, motivat de faptul că societatea a înregistrat aceste cheltuieli în evidența contabilă, fără a deține documente justificative - facturi.

La data de 14.11.2013, Administrația Națională "Apele Române" a emis pentru X SRL, în calitate de beneficiar, Avizul de gospodărire a apelor nr... privind "Exploatarea punctiformă a agregatelor minerale din albia minora a r.Mureș, în zona localităților Leșnic, com. Vețel - balastiera Leșnic 3" în extravilanul localității Leșnic județul Hunedoara.

La data de 01.04.2014, Agenția Națională pentru Resurse Minerale a emis pentru societate, permisul de exploatare nr... privind acordare drept de a exploata cantitatea de ... mc de nisip și pietriș, în perimetrul temporar de exploatare Leșnic 3.

La data de 20.05.2014, Administrația Națională "Apele Române" a eliberat Autorizația de gospodărire a apelor nr... privind "Exploatarea punctiformă a agregatelor minerale din albia minoră a r.Mureș, în zona localităților Leșnic, com. Vețel - balastiera Leșnic 3" în extravilanul localității Leșnic, județul Hunedoara, a cărei valabilitate este până la data de 01.04.2015.

Organele de inspecție fiscală au ignorant actele/documentele menționate și au considerat/consemnat faptul că, pentru sumele achitate cu titlu de taxă de exploatare, societatea are obligația de a prezenta ca document justificativ, factura.

Potrivit prevederilor legale din Legea minelor nr.85/2003, pentru a putea exploata agregatele minerale, societatea a obținut avizele și autorizațiile

necesare, având totodată obligația achitării redevenței miniere și a taxei anuale pentru activitatea de exploatare a acestora.

În această situație, atât suma de ... lei achitată către Agenția Națională pentru Resurse Minerale la data de 13.03.2014, cât și suma de ... lei achitată către Administrația Națională "Apele Române" la data de 12.08.2014, sunt cheltuieli deductibile fiscal.

Concluzionând, petenta consideră că în mod abuziv și profund nelegal, organele de inspecție fiscală au asimilat plățile ca fiind efectuate fără a deține documente justificative, respectiv că taxele și redevențele datorate/achitate de societate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

5. Organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere pentru impozitul pe profit datorat de societate în perioada 01.01. - 30.09.2014 cu suma de ... lei, reprezentând achiziția instalației video-alarm-comunicație de la E SRL, motivat de faptul că achiziția îndeplinește condițiile cumulative pentru a fi încadrat în categoria mijloacelor fixe amortizabile.

Deși consemnează că bunul achiziționat îndeplinește condițiile prevăzute la art.24 alin.(1) din Codul fiscal, pentru a fi încadrat în categoria de mijloc fix amortizabil și a deduce cheltuielile conform prevederilor legale, în stabilirea impozitului pe profit datorat de societate, organele de inspecție fiscală omit să țină cont de aceste prevederi.

Concluzionând, petenta susține că la stabilirea impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a acorda societății dreptul de a deduce lunar, cheltuiala cu amortizarea instalației video, aferentă lunilor august și septembrie 2014, cheltuiala fiind deductibilă fiscal, potrivit dispozițiilor art.24 Cod fiscal.

Cu privire la modul de determinare, înregistrare și plată la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată.

1. Organele de inspecție fiscală au determinat o TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei, rezultată din situațiile de plată/centralizator privind realizări, anexate Contractului de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 încheiat cu T SRL, motivat de faptul că lucrările realizate/veniturile aferente nu au fost facturate în termen de cel mult 3 zile de la data confirmării situațiilor de plată provizorii, conform prevederilor contractuale.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 1) și 3) de la capătul de cerere privind impozitul pe profit, considerând că în mod abuziv și nelegal, organele de inspecție fiscală au calculat un TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei, întrucât potrivit prevederilor art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal, prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive sunt considerate efectuate la data acceptării acestora de către beneficiari.

2. Organele de inspecție fiscală au determinat o TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei, înscrisă în factura nr.../20.05.2013 emisă de către R SRL, motivat de faptul că în perioada în care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți se aflau în relații de afliere și că societatea petentă a devenit persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA de la data de 28.05.2013.

Chiar și în situația în care între societatea petentă și R SRL există relații de afiliere, societatea avea dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.../20.05.2013 întrucât, în momentul trecerii la regimul normal de taxare, serviciile nu erau utilizate, petenta invocând prevederile art.152 din Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile pct.45 alin.(3) și pct.61 alin. (10) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

3. Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă ... lei înscrisă în facturile emise de R SRL, motivat de faptul că în perioada în care au avut loc tranzacțiile, societatea nu a declarat livrările.

Petenta consideră că neacordarea dreptului de deducere cu această motivație este un abuz din partea organelor de inspecție fiscală, Codul fiscal nereglementând niciuna din aceste situații.

Organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile punctul 4.4 din Anexa la O.M.F.P. nr.702/2007, anexă care reglementează întocmirea, depunerea și utilizarea declarației informative privind achizițiile/livrările pe teritoriul național cod 394 privind relațiile comerciale derulate, respectiv faptul că din această declarație informativă se pot identifica neconcordanțe și nu stări de fapt fiscale, ori faptul că R SRL nu declară livrările, nu poate conduce în mod automat la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de aceasta.

Bunurile și serviciile au fost achiziționate în baza facturilor fiscale emise de furnizor, facturi care conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile în materie, acestea îndeplinind calitatea de document justificativ.

Potrivit dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de justificarea achizițiilor cu documente și utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Însăși Legea contabilității, conform art.6 alin.(2), stabilește responsabilitatea în sarcina furnizorilor și nu a beneficiarilor.

Petenta face trimitere la jurisprudența europeană, astfel:

- Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-354/03, C-315/03 și C-484/03, din data de 12.01.2006, în care se arată în principal că: *“...Dreptul de a deduce TVA plătită în amonte a unei persoane impozabile care efectuează asemenea tranzacții nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de tranzacții din care aceste tranzacții fac parte, o altă tranzacție anterioară sau subsecventă este afectată de fraudă în materie de TVA, fără ca această persoană impozabilă să știe sau să aibă la dispoziție orice mijloace de a afla despre aceasta.”*

- Cauza C-454/98, Schmeink&Cofreth și Strobel, în care se arată că: “... măsurile pe care statele membre le pot adopta, în temeiul dispozițiilor articolului 22(8) al Directivei IV pentru justa așezare și colectare a taxei pe valoarea adăugată și pentru prevenirea fraudei fiscale nu poate depăși nivelul necesar pentru atingerea acestor obiective ... prin urmare, nu poate afecta principiul neutralității TVA, principiu fundamental al sistemului de TVA și statuat prin legislația comunitară relevantă.”

- Cauzele reunite C-354/355/03 Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd și Bond House Systems Ltd. c. Commissioners of Customs & Excise, a stabilit că: “... dreptul de a deduce TVA plătită în amonte al unei persoane impozabile care desfășoară asemenea operațiuni nu poate fi afectat de faptul că, în lanțul din care tranzacția face parte, o altă tranzacție anterioară sau subsecventă este viciată de fraudă în materie de TVA, fără ca persoana impozabilă să știe sau să aibă vreun mijloc să afle despre aceasta. Dreptul de deducere reglementat de art.17 și urm. din Directiva VI-a este o parte integrală a schemei TVA și nu poate fi limitat în principiu. Dreptul trebuie exercitat imediat pentru întregul quantum al TVA plătit în amonte.”

- Hotărârea pronunțată de Curtea Europeană în data de 21 iunie 2012, în Cauzele reunite C80/11 și C142/11, rezultă că directivele europene (Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE) se opun unei practici naționale prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere al taxei, pe motiv că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare.

Deciziile Curții Europene de Justiție sunt obligatorii pentru statele membre, inclusiv pentru România, având obligația armonizării legislației cu acestea atunci când dispozițiile interne sunt contrare (conform art.228 paragraful 1 din Tratatul CE).

În Decizia nr.1424/2013 pronunțată în dosarul nr.397/42/2011, Înalta Curte de Casație și Justiție a stabilit că neaplicarea jurisprudenței Curții Europene de Justiție, reprezintă o încălcare flagrantă a art.267 a Tratatului privind Funcționarea Uniunii Europene și a art.148 alin.(2) din Constituție.

Petenta consideră că, refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea acelui drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevate și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

4. Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă ... lei, înscrisă în facturile emise de A SRL, motivat de faptul că în perioada în care au avut loc tranzacțiile, această societate nu a declarat livrările.

Organele de inspecție fiscală se contrazic în propriile constatări, specificând că această societate a declarat livrările dar nu a declarat taxa pe valoarea adăugată. În situația în care A SRL nu a declarat livrările în decontul de taxă pe valoarea adăugată - cod 300 încă din anul 2013, nu se explică care este motivul legal pentru care, această societate nu a fost verificată.

În conformitate cu dispozițiilor art.11 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și a pct.11.1 din Normele metodologice de aplicare a acestuia, informațiile referitoare la identitatea contribuabililor, natura și cuantumul obligațiilor fiscale, ... sau orice fel de informații obținute din declarații ori documente prezentate de către contribuabili, sunt considerate a fi secret fiscal, acestea putând fi transmise numai: autorităților publice, în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege; autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate în baza unor convenții; autorităților judiciare competente, potrivit legii; contribuabilului însuși sau succesorilor acestuia.

Nedeclararea livrărilor în decontul de taxă pe valoarea adăugată - cod 300, de către A SRL, nu poate fi imputabilă societății, aceasta nu avea posibilitatea legală și/sau obligația să efectueze control asupra modului în care partenerul de tranzacții își îndeplinește obligațiile declarative, neexistând nicio prevedere legală în acest sens.

Consideră că în lipsa stabilirii unei obligații în sarcina beneficiarului de a verifica modul în care furnizorul își îndeplinește obligațiile declarative, sau corectitudinea acestora, organele de inspecție fiscală în mod netemeinic și nelegal nu au acordat dreptul de a deduce TVA înscrisă în facturile fiscale emise de furnizor.

În continuare, petenta reiterează Hotărârea pronunțată de Curtea Europeană în data de 21 iunie 2012, în Cauzele reunite C80/11 și C142/11.

De asemenea, consideră că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei înscrisă în facturile emise de A SRL, întrucât, legiuitorul nu a condiționat deductibilitatea TVA de depunerea deconturilor de TVA și a declarațiilor de către furnizorul/partenerul de tranzacții, societatea achiziționând bunurile/ serviciile în vederea realizării de operațiuni taxabile, iar deducerea TVA s-a efectuat în baza facturilor emise de furnizor, facturi fiscale care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de dispozițiile legale în materie pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

Cu privire la modul de determinare, înregistrare și plată la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Organele de inspecție fiscală au considerat plățile efectuate către A SRL precum și restituirea sumelor achitate plus către R SRL, ca fiind ieșiri de resurse materiale fără justificare, stabilind ca obligație suplimentară de plată, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Petenta arată că organele de inspecție fiscală își întemeiază decizia luată pe baza unor aprecieri eronate, întrucât, potrivit prevederilor legale, dividendul

reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică din profiturile determinate potrivit legii.

Se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, sumele plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plată este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia, ori în situația dată, plățile au fost efectuate în baza chitanțelor emise de furnizori, fapt reținut de altfel și în raportul de inspecție fiscală.

Raționamentul organelor de control potrivit cărora “plățile ... în sumă de ... lei - pentru consumul de materiale pentru care nu au fost prezentate documente justificative”, sunt în fapt o opinie și nu un temei de drept pentru impozitarea sumelor achitate către un furnizor.

Mai mult decât atât, petenta arată că organele de inspecție fiscală, nu au ținut cont de următoarele prevederi legale:

- art.19 alin.(1)-(3) din Legea contabilității nr.82/1991, Republicată, în sensul că, repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale;
- punctul 248 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009;
- dispozițiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap.7 Funcțiunea conturilor, contul 457 “Dividende de plată” - cu ajutorul căruia se ține evidența dividendelor datorate acționarilor/asociațiilor corespunzător aportului la capitalul social, soldul contului reprezentând dividendele datorate acționarilor/asociațiilor.
- art.67 Dividendele din Legea nr.31/1990 Republicată, privind societățile comerciale;
- art.7 alin(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv semnificația temenului dividend în înțelesul Codului fiscal, respectiv de faptul că potrivit hotărârilor Adunării generale a acționarilor/asociațiilor, întocmite la data aprobării situațiilor financiare anuale, pentru perioada verificată, nu a existat nicio distribuire de bani, respectiv de faptul în contabilitatea societății nu există înregistrată vreo sumă de bani în contul 457 “Dividende de plată”.

În aceste condiții, consideră că, în mod abuziv și profund nelegal, organele de inspecție fiscală au asimilat plățile efectuate către furnizori, ca fiind “ieșiri de resurse materiale fără justificare, supunându-se aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../23.02.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../23.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusă inspecției fiscale: 17.04.2013 - 30.09.2014.

1. Cu privire la modul de derulare a Contractului nr. ../15.03.2013

X SRL, în calitate de executant și T SRL, în calitate de beneficiar, au încheiat Contractul de execuție de lucrări nr../15.03.2013, având ca obiect: "Executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Lucrări de întreținere pe drumuri județene: pietruire pe DJ706C; IBU pe DJ707; tratare suprafețe burdușite pe DJ707G".

La punctul 2 din contract "Prețul contractului", se menționează că este în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, astfel:

- lucrări IEU pe DJ707 în sumă de ... lei
- lucrări pietruire pe DJ706C în sumă de ... lei
- lucrări tratare suprafețe burdușite pe DJ707G în sumă de ... lei.

La alin.(2) pct.12 "Modalități de plată" din contractul mai sus menționat se prevede: "Emiterea facturii se va face în termen de cel mult 3 zile de la data confirmării situațiilor de plată provizorii".

Valoarea lucrărilor realizate în sumă totală de ... lei din care, ... lei - lucrări realizate în anul 2013 și ... lei - lucrări realizate în luna martie 2014, nu au fost facturate la termenul prevăzut în contract de către X SRL pentru T SRL nici până la finalizarea inspecției fiscale. Menționează că au fost întocmite Situații de plată pentru categoriile de lucrări realizate, semnate de beneficiari.

Pentru obiectivul care face obiectul contractului, societatea verificată a prezentat următoarele documentele care indică realizarea acestuia pe faze, astfel:

a) Centralizator privind realizări luna aprilie 2013 aferente obiectivului "Lucrări IBU pe DJ 707 și Situația de plată în luna aprilie 2013 - "Deviz 2505F8 - Lucrări de IBU pe DJ 707" - în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, însoțită de următoarele documente:

- Lista consumurilor de resurse materiale realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor - mână de lucru realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în suma de ... lei (fără TVA)
- Lista consumurilor privind transporturile realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în sumă de ... lei (fără TVA),

sume care se regăsesc în Situația de plată la care s-a făcut referire anterior.

Se menționează faptul că, întrucât X SRL a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 28.05.2013, pentru lucrările realizate în luna aprilie 2013 în sumă totală de ... lei nu se colectează TVA, iar baza de impunere privind impozitul pe profit va fi majorată cu suma de ... lei.

Lucrările finalizate în valoare totală de ... lei nu au fost facturate de X SRL la termenul prevăzut în contract.

b) Centralizator privind realizări luna decembrie 2013 aferente obiectivului "Lucrări pietruire pe DJ 706C și Situația de plată în luna decembrie 2013 - "Deviz 25B338 - pentru DJ 706C" - în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, însoțită de următoarele documente:

- Lista consumurilor de resurse materiale realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor - mâna de lucru realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei (fără TVA)
- Lista consumurilor privind transporturile realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei (fără TVA),
sume care se regăsesc în Situația de plată la care s-a făcut referire anterior.

Lucrările finalizate în valoare totală de ... lei nu au fost facturate de X SRL la termenul prevăzut în contract.

Analizând documentele prezentate în corelație cu evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL nu a respectat clauzele contractuale - în speță prevederile alin.(2) pct.12 din Contractul nr.../15.03.2013, care stipulează că: "Emiterea facturii se va face în termen de cel mult 3 zile de la data confirmării situațiilor de plată provizorii".

Întrucât până la data controlului, lucrările executate în baza Situațiilor de plată nu au fost facturate, societatea a încălcat și prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea Contabilității nr.82/1991 și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Consecința fiscală: Baza de impunere privind impozitul pe profit aferent anului 2013 a fost majorată cu suma de ... lei (... lei + ... lei) reprezentând venituri care nu au fost înregistrate în evidența contabilă, și a fost determinat un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

2. Cu privire la modul de derulare a operațiunilor economice cu R SRL.

a) S-a constatat că societatea a efectuat achiziții de diverse materiale pentru construcții, servicii de transport și închiriere utilaje de la R SRL în baza unor facturi care au fost achitate integral prin cont bancar și prin casieria societății.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă:

- pe cheltuieli de exploatare: servicii de transport în suma de ... lei de la R SRL
- pe contul de stocuri - Contul 3021 "Materiale auxiliare" suma de ... lei, care ulterior au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare prin dare în consum, efectuând articolul contabil 6021 = 3021 ... lei).

Din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, s-au constatat următoarele:

- conform facturii de achiziție servicii - închiriere utilaje - Contract de prestări servicii nr.11/01.05.2013 - din luna iunie 2013, acestea au fost în sumă de ... lei, înregistrate eronat de către societate în contul 3021 și ulterior 6021;
- conform facturilor de achiziții servicii de transport, din perioada iunie - iulie 2013, acestea au fost în sumă de ... lei, din care societatea a înregistrat pe

contul 624 "Cheltuieli cu transportul" suma de ... lei, iar suma de ... lei a fost înregistrată eronat pe contul 3021 și ulterior pe contul 6021;

- conform facturilor de achiziții materiale, în perioada iunie - iulie 2013, acestea au fost în sumă de ... lei, însă societatea a înregistrat în mod eronat suma de ... lei pe contul 3021, iar ulterior pe contul 6021.

Analizând documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, s-a constatat că facturile fiscale nu au completate toate datele privind expediția mărfii și datele de identificare a mijlocului de transport utilizat.

De asemenea, Notele de recepție și constatare - diferențe nu poartă nicio semnătură a comisei de recepție și nu este menționat locul de depozitare și nici numele gestionarului încât să se poată identifica locul și lucrarea unde au fost puse în operă aceste materiale.

În acest context, au fost solicitate explicații reprezentantului legal, potrivit cărora:

- pentru materialele achiziționate de la R SRL au fost întocmite Note de recepție, persoana responsabilă fiind gestionarul;

- materialele achiziționate au fost date în consum, fiind întocmite bonurile de consum în sumă totală de ... lei, fiind întrebuințate la executarea de lucrări de reparații și modernizare drumuri forestiere Comuna Buceș - în cadrul Contractului de execuție de lucrări nr.../20.06.2013;

- referitor la serviciile de transport facturate de R SRL se menționează: "Documentele justificative constau în cele 5 facturi fiscale, avize de însoțire marfă, din cuprinsul cărora rezultă ca locul de încărcare a materialelor a fost Vețel, locul de descărcare a fost șantier Buceș și centralizatoare care însoțesc facturile".

Făcând o analiza între documentele prezentate în timpul inspecției fiscale și evidența contabilă, organele fiscale au constatat următoarele neconcordanțe:

- serviciile de transport facturate au fost în suma de ... lei;

- serviciile de transport înregistrate în evidența contabilă cont 624 "Cheltuieli cu transportul" au fost în sumă de ... lei;

- servicii de transport în sumă de ... lei, înregistrate eronat în evidența contabilă cont 6021 "Cheltuieli cu materiale auxiliare";

- justificare servicii de transport - conform centralizatoare documente transport - sunt în sumă de ... lei.

Din cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma de ... lei (... lei + ... lei = ... lei; ... lei facturat - ... lei justificat = ... lei) nu au fost prezentate documente justificative în susținerea prestației, astfel încât această sumă reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.44 și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În concordanță cu cele mai sus prezentate, au fost verificate Situațiile de plată care au stat la baza Contractului de execuție de lucrări nr.../20.06.2013, încheiat între X SRL, în calitate de executant și T SRL, în calitate de beneficiar, pentru realizarea lucrării din cadrul obiectivului “Modernizare drumuri forestiere Comuna Buceș”, rezultând următoarele:

- consumurile de materiale evidențiate în Situațiile de plată întocmite în lunile august și septembrie 2013 de X SRL (semnate și acceptate la plată de către beneficiar) sunt în sumă totală de ... lei;
- materialele achiziționate de la R SRL pentru care au fost întocmite bonuri de consum (pentru lucrarea mai sus menționată) sunt în sumă de ... lei, iar serviciile de închiriere utilaj “Instalație sortare Tip Bistra 210, platformă betonată, betonieră” sunt în sumă de ... lei (înregistrate de către societate tot pe consum materiale).

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru lucrarea mai sus menționată, X SRL a mai făcut achiziții de materiale de la altă societate, A SRL, pentru a justifica consumurile de materiale din Situațiile de plată.

Din analiza punctului de vedere prezentat în scris de către contribuabil, a rezultat că la Contractul nr.../20.06.2013 fac parte integrantă și Situațiile de plată întocmite în luna octombrie 2013, semnate și acceptate de beneficiar, după cum urmează:

- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz AR1007 pietruire piatră spartă”
- consum materiale în sumă de ... lei;
- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz FR1006 pietruire piatră spartă”
- consum materiale în sumă de ... lei;
- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz GR1006 pietruire piatră spartă”
- consum materiale în sumă de ... lei;
- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz LU1007 pietruire piatră spartă”
- consum materiale în sumă de ... lei;
- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz MA1007 pietruire piatră spartă”
- consum materiale în sumă de ... lei;
- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz SR1007 pietruire piatră spartă”
- consum materiale în sumă de ... lei;
- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz SA1007 pietruire piatră spartă”
- consum materiale în sumă de ... lei;
- “Situații de plată în luna octombrie 2013, deviz TI1007 pietruire piatră spartă”-
consum materiale în sumă de ... lei.

Astfel, consumul total de materiale din Situațiile de plată întocmite pentru lunile: august, septembrie și octombrie 2013 - aferente Contractului nr.../20.06.2013 încheiat între X SRL, în calitate de executant și T SRL Deva, în calitate de beneficiar, este în sumă totală de ... lei.

3. Cu privire la achizițiile de bunuri de la SC A SRL.

Societatea a efectuat achiziții de diverse materiale pentru construcții de la A SRL, în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în baza mai multor facturi

înregistrate în evidența contabilă a X SRL, respectiv în Registrul Jurnal, Jurnalul de cumpărări și în balanțele de verificare aferente perioadei verificate.

Conform fișei furnizorului A SRL, din totalul facturilor în sumă de ... lei a fost plătită prin casieria societății suma de ... lei, rezultând o diferență neachitată în sumă de ... lei.

În concluzie, în anul 2013, societatea a înregistrat în contul de stocuri 3021 "Materiale auxiliare" suma de ... lei, care ulterior a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare prin dare în consum, efectuând articolul contabil 6021 = 3021, astfel:

- ... lei - în anul 2013
- ... lei - în luna ianuarie 2014.

Analizând documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale nu au completate toate datele privind expediția mărfii și datele de identificare a mijlocului de transport utilizat.

De asemenea, Notele de recepție și constatare-diferențe nu poartă nicio semnătură a comisei de recepție și nu este menționat locul de depozitare și nici numele gestionarului încât să se poată identifica locul și lucrarea unde au fost puse în operă aceste materiale.

În acest context, au fost solicitate explicații reprezentantului legal, potrivit cărora:

- pentru materialele achiziționate de la A SRL au fost întocmite Note de recepție, iar din comisia de recepție a făcut parte gestionarul societății;
- materialele achiziționate au fost date în consum, fiind întocmite bonurile de consum și au fost întrebuintate la executarea următoarelor lucrări:

a) "Reabilitarea sitului industrial de pe fosta platformă industrială Călan și pregătirea lui pentru noi activități" - în cadrul Contractului de subantrepriză nr.../10.07.2013, încheiat între P SA, în calitate de contractant și X SRL, în calitate de subcontractant.

b) "Modernizare drumuri forestiere Comuna Buceș"- în cadrul Contractului de execuție de lucrări nr.../20.06.2013, beneficiar fiind T SRL.

În concordanță cu cele prezentate, au fost verificate Situațiile de plată care au stat la baza celor două contracte menționate, rezultând următoarele:

- consumurile de materiale evidențiate în cele trei Situații de plată întocmite de X SRL din Contractul de subantrepriză nr.../10.07.2013 sunt în sumă totală de ... lei;
- consumurile de materiale evidențiate în Situațiile de plată întocmite în lunile august și septembrie 2013 de X SRL, semnate și acceptate la plată de către beneficiar, din Contractul nr.../20.06.2013, sunt în sumă totală de ... lei.

Din analiza punctului de vedere prezentat în scris de către contribuabil, a rezultat că la Contractul nr.../20.06.2013 fac parte integrantă și Situațiile de plată întocmite în luna octombrie 2013, semnate și acceptate de beneficiar, după cum urmează:

- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz AR1007 pietruire piatră spartă"
- consum materiale în sumă de ... lei;
- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz FR1006 pietruire piatră spartă"
- consum materiale în sumă de ... lei;
- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz GR1006 pietruire piatră spartă"
- consum materiale în sumă de ... lei;
- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz LU1007 pietruire piatră spartă"
- consum materiale în sumă de ... lei;
- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz MA1007 pietruire piatră spartă"
- consum materiale în sumă de ... lei;
- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz SR1007 pietruire piatră spartă"
- consum materiale în sumă de ... lei;
- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz SA1007 pietruire piatră spartă"
- consum materiale în sumă de ... lei;
- "Situaiii de plată în luna octombrie 2013, deviz TI1007 pietruire piatră spartă"-
consum materiale în sumă de ... lei.

Astfel, consumul total de materiale din Situaiiile de plată întocmite pentru cele două contracte mai sus menionate este în sumă totală de ... lei (consum materiale aferente Contractului nr.../20.06.2013 în sumă de ... lei + consum materiale aferente Contractului nr.../10.07.2013 în sumă de ... lei).

Făcând o analiză între documentele prezentate în timpul inspeciei fiscale și evidența contabilă, precum și documentele la care se face referire în punctul de vedere prezentat în scris de către petent, organele de inspecție fiscală au verificat dacă toate achizițiile de materiale date în consum sunt incluse în situaiiile de plată întocmite de societatea petentă și acceptate de beneficiari, constatându-se următoarele:

a) materialele incluse în Situaiiile de plată aferente celor două contracte sunt în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei);

b) materialele date în consum aferente celor două contracte, înregistrate în evidența contabilă - contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" sunt în sumă totală de ... lei, din care:

- ... lei - materiale achiziționate de la A SRL;

- ... lei - achiziții de la R SRL (... lei materiale + ... lei închiriere utilaj, înregistrate eronat pe cont de materiale + ... lei servicii transport, înregistrate eronat pe cont de materiale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din suma de ... lei înregistrată în contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare", societatea a justificat:

- suma de ... lei - cheltuieli cu materialele auxiliare (în anul 2013 și luna ianuarie 2014, aferente celor două contracte), din care: ... lei contravaloare materiale achiziționate de la R SRL și ... lei contravaloare materialele achiziționate de la A SRL;

- suma de ... lei - cheltuieli cu utilajele închiriate în baza contractului încheiat cu R SRL (înregistrate eronat de către societate).

Astfel, referitor la consumul materialelor achiziționate de la A SRL pentru lucrările aferente contractelor nr.../20.06.2013 și nr.../10.07.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei din care, ... lei în anul 2013 și ... lei în luna ianuarie 2014, iar consumul efectiv din Situațiile de plată a fost de ... lei.

Societatea nu a putut justifica un consum de materiale în sumă de totală de ... lei din care, ... lei materiale de la A SRL și ... lei servicii de transport de la R SRL (înregistrate eronat pe contul 6021).

În vederea determinării cuantumului impozitelor și taxelor datorate, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Au reținut că au fost încălcate prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.44 și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codul fiscal, iar suma de ... lei, reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal din care, ... lei în anul 2013 și ... lei în anul 2014.

Concluzionând, pentru exercițiul financiar al anului 2013, baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorată cu suma de ... lei din care, ... lei venituri neînregistrate, ... lei servicii transport fără documente justificative în susținere și ... lei consum materiale fără justificare, aferent căreia a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Perioada: 01.01.2014 - 30.09.2014

1. Cu privire la consumul de materiale achiziționate de la A SRL

În luna ianuarie 2014, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare contul 6021 "Cheltuieli cu materiale auxiliare" suma de ... lei, reprezentând consum de materiale achiziționate de la A SRL în luna octombrie 2013 și pentru care nu s-a putut justifica în totalitate consumul, așa după cum s-a arătat în detaliu la anul 2013 cu privire la achizițiile de bunuri de la acest furnizor.

Ca urmare, baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorată cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care s-a determinat un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

2. Cu privire la modul de derulare a Contractului nr.../15.03.2013

X SRL, în calitate de executant și T SRL, în calitate de beneficiar, au încheiat Contractul de execuție de lucrări nr.../15.03.2013, având ca obiect: "Executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Lucrări de întreținere pe drumuri județene: pietruire pe DJ706C; IBU pe DJ707; tratare suprafețe burdușite pe DJ707G".

La punctul 2 din contract "Prețul contractului", se menționează că este în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, astfel:

- lucrări IEU pe DJ707 în sumă de ... lei
- lucrări pietruire pe DJ706C în sumă de ... lei
- lucrări tratare suprafețe burdușite pe DJ707G în sumă de ... lei.

La alin.(2) pct.12 "Modalități de plată" din contractul mai sus menționat se prevede: "Emiterea facturii se va face în termen de cel mult 3 zile de la data confirmării situațiilor de plată provizorii".

Pentru anul 2014, societatea a prezentat următoarele documentele care indică realizarea acestuia pe faze, astfel:

Centralizator privind realizări luna martie 2014 aferente obiectivului "Lucrări tratare SUP burdusite pe DJ0707G și Situația de plată în luna martie 2014 "Deviz 250088 - Tratare SUP burdusite pe DJ0707G", în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, însoțită de următoarele documente:

- Lista consumurilor de resurse materiale, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor - mâna de lucru, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei (fără TVA)
- Lista consumurilor privind transporturile, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei (fără TVA),

sume care se regăsesc în Situația de plată la care s-a făcut referire anterior.

Lucrările finalizate în valoare totală de ... lei nu au fost facturate de X SRL la termenul prevăzut în contract.

Analizând documentele prezentate de societate în corelație cu evidența contabilă, organele fiscale au constatat că X SRL nu a respectat clauzele contractuale, în speță prevederile alin.(2) pct.12 din Contractul nr.5/15.03.2013, întrucât până la data controlului, Situațiile de plată nu au fost facturate, societatea încălcând prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea Contabilității nr.82/1991 și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, baza de impunere privind impozitul pe profit aferent anului 2014 a fost majorată cu suma de ... lei, reprezentând venituri care nu au fost înregistrate în evidența contabilă și s-a determinat un impozitul pe profit aferent în sumă de ... lei.

3. Cu privire la înregistrarea unor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

a) În luna martie 2014 și august 2014, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare cont 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți" suma de ... lei, fără a deține documente justificative (facturi), astfel:

- ... lei - sumă înregistrată în data de 13.03.2014, conform Registrului Jurnal, unde se specifică "plată ANRM";
- ... lei - sumă înregistrată în data de 12.08.2014, conform Registrului Jurnal, unde se specifică "taxa exploatare Apele Române".

b) În luna iulie 2014, societatea a achiziționat o "Instalație video-alarm-comunicație" de la E SRL, în valoare de ... lei (fără TVA), în baza facturii nr.../10.07.2014, operațiune înregistrată pe cheltuieli de exploatare cont 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți", deși bunul îndeplinește condițiile cumulative prevăzute la art.24 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, pentru a fi încadrat în categoria de mijloc fix amortizabil și a deduce cheltuielile conform prevederilor art.24 alin.(1).

Urmare controlului efectuat, au fost determinate cheltuieli nedeductibile fiscale în sumă de ... lei, cu care a fost influențată baza de impunere privind impozitul pe profit și s-a determinat un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

Concluzionând, pentru perioada ianuarie - septembrie 2014, baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorată cu suma de ... lei din care, ... lei venituri neînregistrate și ... lei cheltuieli nedeductibile identificate în timpul inspecției fiscale, pentru care a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că pentru perioada ianuarie 2014 - septembrie 2014, impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei a fost diminuat cu suma de ... lei, impozit pe profit înregistrat și declarat în plus, rezultând un impozit pe profit pentru care se va emite Decizia de impunere în sumă de ... lei.

În recapitulație: pentru perioada supusă inspecției fiscale a fost calculat suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de ... lei, din care:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar în anul 2013
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada ianuarie - septembrie 2014

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform art.119 și art.120 Cod procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art.120¹ din același act normativ.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

1. Cu privire la neconcordanțele dintre evidența contabilă și evidența pe plătitor, conform evidenței contabile, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a înregistrat:

- TVA de plată în suma de ... lei
- plăți în contul TVA în sumă de ... lei, rezultând o diferență neachitată de 104 lei, sumă care se regăsește și în soldul contului 4423 "TVA de plată" la data de 30.09.2014, plătită în data de 24.11.2014.

Conform evidenței pe plătitor - Fișa sintetică totală, pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea înregistrează:

- TVA de plată în sumă de ... lei
- plăți în contul TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție au constatat că societatea a declarat eronat obligația privind TVA în luna februarie 2014 și iulie 2014, mai puțin cu suma de ... lei, reprezentând TVA de plată.

2. Cu privire la modul de derulare a Contractului nr.5/15.03.2013

X SRL, în calitate de executant și T SRL, în calitate de beneficiar, au încheiat Contractul de execuție de lucrări nr../15.03.2013, având ca obiect: "Executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Lucrări de întreținere pe

drumuri județene: pietruire pe DJ706C; IBU pe DJ707; tratare suprafețe burdușite pe DJ707G”.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că T SRL este reprezentată legal de doamna ... - în calitate de asociat unic și administrator, iar în timpul inspecției fiscale X SRL a fost reprezentată legal de doamna ... - în calitate de împuternicit legal prin Procură specială.

La punctul 2 din contract “Prețul contractului”, se menționează că este în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, astfel:

- lucrări IEU pe DJ707 în sumă de ... lei
- lucrări pietruire pe DJ706C în sumă de ... lei
- lucrări tratare suprafețe burdușite pe DJ707G în sumă de ... lei.

La alin.(2) pct.12 “Modalități de plată” din contractul mai sus menționat se prevede: “Emiterea facturii se va face în termen de cel mult 3 zile de la data confirmării situațiilor de plată provizorii”.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a respectat clauzele contractuale și întrucât până la data controlului Situațiile de plată nu au fost facturate și nu a fost colectată TVA, societatea a încălcat prevederile art.134¹ alin.(7) și art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care în timpul inspecției fiscale a fost colectată o TVA în suma de ... lei.

3. Cu privire la achizițiile de bunuri și servicii de la R SRL

a) Societatea a achiziționat servicii constând în “Execuție lucrări, conform Situației de plată” în baza Facturii seria RIV nr.../20.05.2013, în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere.

Organele de inspecție fiscală au precizat că societatea petentă a devenit persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, începând cu data de 28.05.2013, astfel încât prin faptul că a dedus TVA în sumă de ... lei în data de 20.05.2013, a încălcat prevederile art.146 alin.(1) și art.147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, pentru TVA în sumă de ... lei, societatea nu are drept de deducere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au arătat faptul că, analizând punctul de vedere prezentat în scris de către contribuabil, societatea petentă a aplicat sistemul de TVA la încasare.

În perioada în care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți se aflau în relații de afiliere, deși la Nota explicativă luată împuternicitului societății, acesta răspunde că nu sunt relații de afiliere cu partenerii de tranzacții.

Având în vedere că în perioada în care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți se aflau în relații de afiliere, societatea nu aplică sistemul de TVA la încasare pentru operațiuni derulate între persoane afiliate, conform art.134² alin.(6) lit.e) din Codul fiscal.

b) Societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de diverse materiale pentru construcții, servicii de transport și închiriere utilaje de la R SRL, pentru care a dedus TVA în valoare de ... lei, astfel:

- ... lei - TVA aferentă serviciilor de transport în sumă de ... lei
- ... lei - TVA aferentă achiziționării de materiale în sumă de ... lei.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziții bunuri și servicii de la R SRL au fost înregistrate în evidența contabilă a societății verificate.

În ce privește furnizorul de bunuri și servicii, efectuând o analiză a informațiilor furnizate de baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat:

- societatea este dizolvată cu lichidare (radiere) din data de 11.07.2013
- a declarat tranzacțiile în Declarațiile cod 394
- a depus la organul fiscal teritorial Deconturile de TVA pentru perioadele în care au avut loc tranzacțiile, însă cu sume zero la livrări; s-a reținut că furnizorul nu a declarat nicio livrare și ca atare nu a înregistrat și nu a declarat TVA colectată.

În acest context, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.134¹, art.134² și art.145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

4. Cu privire la avansurile încasate prin cont bancar

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, extrase de cont, organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL a încasat prin cont bancar suma de ... lei de la R SRL, astfel:

- în data de 20.06.2013 suma de ... lei, cu specificarea "CV factură marfă";
- în data de 05.08.2013 suma de ... lei, cu specificarea "avans marfă";
- în data de 16.08.2013 suma de ... lei, cu specificarea "avans marfă".

R SRL este radiată prin lichidare din data de 11.07.2013 și în acest context face plăți la X SRL cu titlu de "avans marfă".

Din analiza documentelor, organele de inspecție fiscală nu au identificat nicio factură emisă de X SRL, reprezentând contravaloare vânzare marfă pentru R SRL.

Ca urmare, în timpul inspecției fiscale a fost colectată TVA în sumă totală de ... lei aferentă avansurilor încasate prin cont bancar, astfel:

- ... lei - TVA aferentă avansului încasat în luna iunie 2013
- ... lei - TVA aferentă avansului încasat în luna august 2013.

5. Cu privire la achizițiile de bunuri și servicii de la A SRL.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de diverse materiale pentru construcții de la A SRL, în baza facturilor, în sumă de ... lei și pentru care a dedus TVA în valoare de ... lei.

În ce privește furnizorul de bunuri A SRL - organele de inspecție fiscală au constatat că societate este dizolvată cu lichidare (radiere) din data de 05.11.2013.

Referitor la tranzacțiile dintre cele două societăți, efectuând o analiză a informațiilor furnizate de baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- furnizorul A SRL și societatea petentă X SRL au declarat tranzacțiile în Declarațiile cod 394;

- A SRL nu a depus la organul fiscal teritorial Deconturile de TVA pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile, ca atare nu a declarat la organul fiscal teritorial obligația fiscală privind taxa pe valoarea adăgată rezultată din tranzacțiile în cauză.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.134¹, art.134² și art.145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei.

6. Cu privire la TVA aferentă avansurilor încasate prin cont bancar de la G SRL.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție - extrase de cont - s-a constatat că X SRL a încasat prin cont bancar suma de ... lei de la G SRL, în data de 25.06.2014, operațiune evidențiată și în Registrul Jurnal - luna iunie 2014, cu specificarea "încasat avans".

Având în vedere încălcarea prevederilor art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în timpul inspecției fiscale a fost colectată TVA în sumă de ... lei aferentă avansului de marfă încasat prin cont bancar.

7. Cu privire la TVA aferentă avansurilor încasate prin cont bancar de la T SRL.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție - extrase de cont - s-a constatat că X SRL a efectuat încasări prin cont bancar de la T SRL, operațiuni evidențiate și în Registrul Jurnal, în perioadele în care au avut loc.

Având în vedere încălcarea prevederilor art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în timpul inspecției fiscale a fost colectată TVA în sumă de ... lei aferentă avansurilor încasate prin cont bancar.

În recapitulație, pentru perioada supusă inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar de plată TVA în sumă de ... lei din care, ... lei - TVA stabilită suplimentar în timpul inspecției fiscale și ... lei - TVA de plată nedeclarată de societatea petentă.

Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art.120¹ din același act normativ.

Cu privire la impozitul pe dividende

a) X SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna octombrie 2013, achiziții de bunuri de la A SRL în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în valoare de ... lei.

Din analiza tuturor documentelor prezentate de societate: facturi, documente de plată - în totalitate chitanțe, consumuri, situații de plată,

contracte încheiate cu beneficiari (Contractul nr.../20.06.2013 și Contractul de subantrepriză nr.../10.07.2013), precum și din analiza punctului de vedere prezentat în scris de către contribuabil, au rezultat următoarele:

- pentru cele două contracte, consumurile totale de materiale au fost în sumă de ... lei (fără TVA) din care, ... lei - materiale achiziționate de la R SRL și ... lei - materiale achiziționate de la A SRL;
- au fost efectuate plăți către furnizorul A SRL în valoare de ... lei, rezultând o diferență neachitată în sumă de ... lei .

Începând cu data de 05.11.2013, A SRL a fost radiată (prin lichidare), aceasta efectuând operațiuni și după data radierii (încasări cu chitanțe).

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat plățile către această societate în sumă de ... lei pentru consumul de materiale pentru care nu au fost prezentate documente justificative în susținere (... lei plăți efectuate minus ... lei plăți pentru consumuri justificate, inclusiv TVA), ca ieșiri de resurse materiale fără justificare, supunându-se aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende, conform art.7 alin.(1) pct.12, art.11 alin.(1) și art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile legale, organele de inspecție fiscală au considerat că retragerile de numerar din casieria societății în sumă de ... lei se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende, fapt pentru care a fost calculat suplimentar impozit pe dividende în sumă de ... lei.

b) În luna iulie 2013, respectiv din data de 11.07.2013, SC X SRL a efectuat achiziții bunuri în regim de scutire de la R SRL. Facturile au fost achitate integral prin casieria societății.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat:

- prin Rezoluția nr.../05.03.2014 pronunțată în ședința din data de 05.03.2013 de ORC Hunedoara, se admite cererea de radiere prin lichidare depusă de R SRL, prin lichidator ...
- prin Cererea de radiere întocmită de lichidator, se solicită radierea societății din registrul comerțului și admiterea raportului de repartizare a activului rămas în urma lichidării între asociați.
- Raportul de repartizare a activului rămas după lichidare a fost întocmit de către lichidator și prevede distribuirea către asociații ... și ... a câte ½ din imobilul înscris în CF nr... al comunei Vețel, compus din teren intravilan în suprafață de 15.224 mp, nr.topo (...) și construcție reprezentând: instalație sortare tip Bistra 210, atelier și birou, depozit lubrifiant, hală de producție, platformă betonată, betonieră, post-trafo-nr.Cadastral - C1, nr.topo (...).

Având în vedere faptul că R SRL a efectuat operațiuni de livrare a bunurilor care fac obiectul raportului de repartizare a activelor prin distribuirea către asociați, au fost încălcate prevederile art.237 alin.(10) din Legea societăților comerciale nr.31/1990.

Ca urmare, retragerile de numerar din casieria societății petente cu titlul de plată furnizor de imobilizări R SRL, prin articolul contabil 404 = 5311, în sumă de ... lei, se supun regimului fiscal al veniturilor din dividende, așa cum sunt

definite la art.7 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru care, potrivit prevederilor art.11 alin.(1), art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe dividende în sumă de ... lei.

În recapitulație, pentru perioada supusă inspecției fiscale a fost stabilit suplimentar impozit pe dividende în sumă de ... lei.

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art.120¹ din același act normativ.

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

Sub aspect procedural

În ceea ce privește motivarea în drept a contestației, petenta face trimitere la mai multe articole din Codul de procedură fiscală: art.5 “*Aplicarea unitară a legislației*”, art.6 “*Exercitarea dreptului de apreciere*”, art.7 “*Rolul activ*”, art.94 “*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*”, susținând că impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, ca obligații fiscale suplimentare, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor legale conținute de aceste articole.

În conformitate cu prevederile **art.64** “*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*”

Iar, la **art.65** “*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*” alin.(1) din același act normativ:

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

Starea de fapt reală pentru perioada verificată a societății petente a fost stabilită de către organele fiscale luând în calcul documentele deținute și care urmează a fi detaliată de către organul de soluționare la pronunțarea asupra fondului cauzei.

Organul de soluționare constată că petenta nu prezintă argumente concrete referitoare la modul în care s-au încălcat aceste prevederi, corepunzător fiecărui articol citat, nu nominalizează modul în care organele de inspecție fiscală au încălcat sau nu au respectat prevederile legale invocate,

fără a prezenta, în detaliu, situația sau situațiile în care procedura de întocmire a actului administrativ fiscal contestat a fost încălcată și poate fi criticată. În fond, enumerarea, prin citarea conținutului, a unor temeuri de drept, așa cum sunt prezentate în contestație, nu reprezintă altceva decât respectarea dispozițiilor **art.206** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

(...)”,

petenta indicând elementele din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Cu referire la încălcarea dispozițiilor art.107 din Codul de procedură fiscală, în sensul că, nu a fost informată pe parcursul desfășurării inspecției asupra constatărilor rezultate, se reține faptul că, organul fiscal a prezentat contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care a conținut constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia nu s-a ținut cont de argumentele, motivațiile juridice și documentele prezentate o dată cu depunerea punctului de vedere la proiectul de raport de inspecție fiscală, potrivit aspectelor consemnate la discuția finală cu contribuabilul din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD nr.../23.02.2015 respectiv, concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, se reține faptul că, organele autorității fiscale au arătat faptul că, au ținut cont de cele prezentate de societate, sumele reprezentând consumurile din Situațiile de plată întocmite la luna octombrie 2013 aferente Contractului nr.../20.06.2013 și a Contractului nr.../10.07.2013, încheiate cu beneficiarii T SRL și P SA, au fost cuprinse în baza de impunere privind impozitul pe profit, fiind influențată și baza de impunere privind impozitul pe dividende. Referitor la celelalte constatări din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și consecințele lor fiscale, se prezumă că organele de inspecție fiscală mențin motivele de fapt și de drept menționate în cuprinsul actului de control.

Față de toate aceste considerente, se reține că motivele de critică din contestația formulată nu sunt întemeiate, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

Asupra fondului cauzei

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor

Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

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

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele deficiențe:

- a declarat eronat obligația privind TVA de plată în luna februarie 2014 și iulie 2014, mai puțin cu suma de ..._lei, așa cum rezultă din analiza comparativă dintre evidența contabilă și evidența pe plătitor;

- a încasat avansuri prin cont bancar de la R SRL, G SRL și T SRL; au fost încălcate prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care a fost colectată TVA în sumă de ..._lei.

Astfel, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, inclusă în suma contestată, prin contestația formulată, societatea petentă nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să infirme aceste constatări.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală:

Art.206 *“Forma și conținutul contestației*

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

Totodată, sunt incidente și prevederile **pct.11.1. lit.b)** din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“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. și pct.2.6. din același act normativ:

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”.*

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că prin contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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:

“(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.”

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului IX Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele de fapt și de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, **motivele de fapt și de drept** constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște

toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile **art.65** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

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, principiul fiind consfințit de **art.249** *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și **art.250** *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 contestatarii.

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că X SRL, deși contestă taxa pe valoarea dată în sumă de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.../23.02.2015, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **X SRL** pentru taxa pe valoarea dată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile 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. b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

B. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilite suplimentar de plată, în condițiile în care obligațiile fiscale principale sunt aferente veniturilor realizate în baza Contractului de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 încheiat între X SRL, în calitate de executant și T SRL, în calitate de beneficiar, venituri care nu au fost facturate, nefiind înregistrate în evidența contabilă.

În fapt, X SRL, în calitate de executant și T SRL, în calitate de beneficiar, au încheiat Contractul de execuție de lucrări nr.../15.03.2013, având ca obiect: "Executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului "Lucrări de întreținere pe drumuri județene: pietruire pe DJ706C; IBU pe DJ707; tratare suprafețe burdușite pe DJ707G".

La punctul 2 din contract "Prețului contractului", se menționează că este în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, astfel:

- lucrări IEU pe DJ707 în sumă de ... lei
- lucrări pietruire pe DJ706C în sumă de ... lei
- lucrări tratare suprafețe burdușite pe DJ707G în sumă de ...

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.../23.02.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../23.02.2015, contestate, rezultă că valoarea lucrărilor în sumă totală de ... lei din care, ... lei - lucrări prestate în anul 2013 și ... lei - lucrări prestate în luna martie 2014, nu au fost înregistrate în evidența contabilă la venituri, nefiind facturate până la data inspecției fiscale.

Întrucât veniturile aferente lucrărilor prestate conform Contract de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 nu au fost înregistrate în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma totală de ... lei (... lei inclusiv TVA + ... lei fără TVA), aferent căreia au determinat un impozit pe profit în sumă totală de ... lei.

De asemenea, în timpul inspecției fiscale a fost colectată o TVA în sumă totală de ... lei aferentă veniturilor în sumă de ... lei.

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

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

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile **art.134¹ alin.(7)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. **Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.**”*

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 *“Aplicarea unitară a legislației*

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

În conformitate cu prevederile **art.64** *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile”* din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

Iar, la **art.65** *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale”* alin.(1) din același act normativ:

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

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;

- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile **art.94** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că la **art.6** din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a reglementat în mod expres situația în care:

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

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

coroborate cu dispozițiile **pct.44** din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

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

În baza prevederilor **art.4 alin.(1)** din Legea contabilității nr.82/1991:

“(1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”, s-a emis Ordinul ministrului finanțelor publice Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art.1 prevede:

“Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa ce face parte integrantă din prezentul ordin.”

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv **pct.259 alin.(1) și alin.(2)** din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.”

Analizând informațiile rezultate din documentele existente la dosarul cauzei în legătură cu lucrările prestate conform Contract de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 și neînregistrate în evidența contabilă la venituri, se rețin următoarele:

Societatea petentă, X SRL, în calitate de executant și T SRL, în calitate de beneficiar, au încheiat Contractul de execuție de lucrări nr.../15.03.2013, având ca obiect: “Executarea și finalizarea lucrării în cadrul obiectivului “Lucrări de întreținere pe drumuri județene: pietruire pe DJ706C; IBU pe DJ707; tratare suprafete burdușite pe DJ707G”.

La punctul 2 din contract *“Prețul contractului”*, se menționează că este în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, astfel:

- lucrări IEU pe DJ707 în sumă de ... lei
- lucrări pietruire pe DJ706C în sumă de ... lei
- lucrări tratare suprafețe burdușite pe DJ707G în sumă de ... lei.

Totodată, punctul 8.2. alin.(1) din contract, prevede faptul că: *“Lucrările trebuie să se deruleze conform graficului de execuție și să fie terminate la data stabilită. Datele intermediare, prevăzute în graficele de execuție, se consideră date contractuale”*.

Iar, la alin.(2) al punctului 12 *“Modalități de plată”* se arată că: *“Emiterea facturii se va face în termen de cel mult 3 zile de la data confirmării situațiilor de plată provizorii”*.

Societatea petentă a prezentat următoarele documentele care indică realizarea pe faze a obiectului Contractului de execuție de lucrări nr.../15.03.2013, astfel:

a) Centralizator privind realizări luna aprilie 2013 aferente obiectivului *“Lucrări IBU pe DJ 707 și Situația de plată în luna aprilie 2013 - “Deviz 2505F8 - Lucrări de IBU pe DJ 707”* - în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, însoțită de următoarele documente:

- Lista consumurilor de resurse materiale realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor - mână de lucru realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în suma de ... lei (fără TVA)
- Lista consumurilor privind transporturile realizate în lună - pentru Devizul 2505F8 în sumă de ... lei (fără TVA),
sume care se regăsesc în Situația de plată.

Întrucât societatea petentă a devenit persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 28.05.2013, pentru lucrările realizate în luna aprilie 2013 în sumă totală de ... lei, nu s-a procedat la colectarea TVA, iar baza profitului impozabil a fost majorată cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei).

b) Centralizator privind realizări luna decembrie 2013 aferente obiectivului *“Lucrări pietruire pe DJ 706C și Situația de plată în luna decembrie 2013 - “Deviz 25B338 - pentru DJ 706C”* - în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, însoțită de următoarele documente:

- Lista consumurilor de resurse materiale realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor - mâna de lucru realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei
- Lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei (fără TVA)

- Lista consumurilor privind transporturile realizat în lună - pentru Devizul 25B338 în sumă de ... lei (fără TVA),
sume care se regăsesc în Situația de plată la care s-a făcut referire anterior.

Pentru lucrările realizate în luna decembrie 2013 în sumă totală de ... lei, s-a procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei, iar baza profitului impozabil a fost majorată cu suma de ... lei (mai puțin cu TVA în sumă de ... lei).

c) Centralizator privind realizări luna martie 2014 aferente obiectivului "Lucrări tratare SUP burdusite pe DJ0707G și Situația de plată în luna martie 2014 "Deviz 250088 - Tratare SUP burdusite pe DJ0707G", în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, însoțită de următoarele documente:

- Lista consumurilor de resurse materiale, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei

- Lista consumurilor - mâna de lucru, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei

- Lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei (fără TVA)

- Lista consumurilor privind transporturile, realizat în lună - pentru Devizul 250088 în sumă de ... lei (fără TVA),

sume care se regăsesc în Situația de plată la care s-a făcut referire anterior.

Pentru lucrările realizate în luna martie 2014 în sumă totală de ... lei, s-a procedat la colectarea TVA în sumă de ... lei, iar baza profitului impozabil a fost majorată cu suma de ... lei (mai puțin cu TVA în sumă de ... lei).

Se reține faptul că, lucrările prestate conform Contract de execuție de lucrări nr.../15.03.2013, în valoare totală de ... lei nu au fost facturate de X SRL, atât la termenul prevăzut în mod expres în contract și asumat de către petentă, cât și până la data inspecției fiscale.

Mai mult, așa cum s-a arătat mai sus, potrivit prevederile art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal, prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, **perioada de decontare nu poate depăși un an.**

Din cele ce preced, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății contestatoare, majorarea profitului impozabil cu suma totală de ... lei (... lei, lucrările finalizate în luna aprilie 2013 + ... lei, lucrările finalizate în luna decembrie 2013 + ... lei, lucrări finalizate în luna martie 2014) și stabilirea suplimentară a unui impozit pe profit aferent în sumă totală de ... lei, precum și colectarea suplimentară a TVA aferentă serviciilor prestate, stabilind TVA de plată în sumă totală de ... lei (... lei aferentă lucrărilor în sumă de ... lei finalizate în luna decembrie 2013 + ... lei aferentă lucrărilor în sumă de ... lei finalizate în luna martie 2014), întrucât lucrările prestate conform Contract de execuție de lucrări nr.../15.03.2013 nu au fost înregistrate în evidența contabilă la venituri.

C. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii de transport facturate de R SRL, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la

calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013 și pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care, nu au fost prezentate documente justificative în susținerea serviciilor prestate.

În fapt, în perioada iunie - iulie 2013, societatea X SRL a efectuat achiziții prestări servicii de transport de la R SRL, în baza unor facturi care au fost achitate integral prin cont bancar și prin casieria societății.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare, servicii de transport în sumă de ... lei de la R SRL.

Din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă și documentele prezentate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele neconcordanțe:

- serviciile de transport facturate au fost în sumă de ... lei
- serviciile de transport înregistrate în evidența contabilă cont 624 "Cheltuieli cu transportul" au fost în sumă de ... lei
- servicii de transport în sumă de ... lei au fost înregistrate eronat în evidența contabilă cont 6021 "Cheltuieli cu materiale auxiliare"
- serviciile de transport justificate - conform centralizatoare documente transport
- sunt în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.44 și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, reținând că suma de ... lei (... lei + ... lei - ... lei), reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu achizițiile de prestări servicii de transport, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind prezentate documente justificative în susținerea serviciilor prestate.

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

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

La **art.21 alin.(1)** din același act normativ, se prevede:

"(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."

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor **art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m)**, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor aferente tranzacțiilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Însă, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a făcut dovada că deține documente justificative de a verifica realizarea efectivă a acestei operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În conformitate cu prevederile **art.64** “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare: *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

Iar, la **art.65** “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” alin.(1) din același act normativ:

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

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că prin Decizia nr.**398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că: *“(....) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

Din cele ce preced, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile emise de către R SRL și stabilirea suplimentară a unui impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

D. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții facturate de A SRL și R SRL, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013 și 2014 și pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care, nu au fost prezentate documente justificative din care să reiasă consumul de materiale.

În fapt, la nivelul anului 2013, societatea X SRL a efectuat achiziții de diverse materiale pentru construcții de la A SRL, în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Conform fișei furnizorului A SRL, din totalul facturilor în sumă de ... lei a fost plătită prin casieria societății suma de ... lei, rezultând o diferență neachitată în sumă de ... lei.

Societatea a înregistrat în contul de stocuri 3021 “Materiale auxiliare” suma de ... lei, care ulterior a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare prin dare în consum, efectuând articolul contabil 6021 = 3021, astfel:

- ... lei - în anul 2013

- ... lei - în luna ianuarie 2014.

De asemenea, a efectuat achiziții prestări servicii de transport de la R SRL în sumă de ... lei, înregistrate eronat pe cont de materiale.

Din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă și documentele prezentate în timpul inspecției fiscale, organele de

inspecție fiscală au constatat referitor la consumul materialelor achiziționate de la A SRL pentru lucrările aferente contractelor nr.../20.06.2013 și nr.../10.07.2013, faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei, iar consumul efectiv din Situațiile de plată a fost în sumă de ... lei.

Astfel, s-a reținut că societatea nu a putut justifica un consum de materiale în sumă de totală de ... lei din care, ... lei materiale achiziționate de la A SRL și ... lei servicii de transport achiziționate de la R SRL - înregistrate eronat pe contul 6021.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, reținând că suma de ... lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu achizițiile de materiale pentru construcții de la A SRL, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind prezentate documente justificative din care să reiasă consumul de materiale, precum și suma de ... lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu achizițiile de prestări servicii de transport, înregistrate eronat pe contul 6021 și de care s-a ținut cont la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii de transport facturate de R SRL.

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

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

La **art.21 alin.(1)** din același act normativ, se prevede:

“(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.”

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor **art.21 alin.(4) lit.f)**, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

În conformitate cu prevederile **art.64** “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

Iar, la **art.65** “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” alin.(1) din același act normativ:

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

Față de textele de lege invocate și de cele de fapt prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale;

- pentru stabilirea corectă a creanțelor fiscale, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile **art.94** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că la **art.6** din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a reglementat în mod expres situația în care:

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

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

coroborate cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

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

Ca urmare, justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor aferente tranzacțiilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că: *“(....) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

Analizând informațiile rezultate din documentele existente la dosarul cauzei în legătură cu achizițiile de materiale pentru construcții de la A SRL, se rețin următoarele:

Așa cum s-a arătat, achizițiile de la A SRL au fost în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Conform fișei furnizorului A SRL, din totalul facturilor în sumă de ... lei a fost plătită prin casieria societății suma de ... lei, rezultând o diferență neachitată în sumă de ... lei.

În anul 2013, societatea a înregistrat în contul de stocuri 3021 “Materiale auxiliare” suma de ... lei, care ulterior a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare prin dare în consum, efectuând articolul contabil 6021 = 3021, astfel:

- ... lei - în anul 2013

- ... lei - în luna ianuarie 2014.

Analizând documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale nu au completate toate datele privind expediția mărfii și datele de identificare a mijlocului de transport utilizat.

De asemenea, Notele de recepție și constatare-diferențe nu poartă nicio semnătură a comisei de recepție și nu este menționat locul de depozitare și nici numele gestionarului încât să se poată identifica locul și lucrarea unde au fost puse în operă aceste materiale.

Se reține că în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar

prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

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

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

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

În acest context, prin Nota explicativă, reprezentantul legal a declarat următoarele:

- pentru materialele achiziționate de la A SRL au fost întocmite Note de recepție, iar din comisia de recepție a făcut parte gestionarul societății;

- materialele achiziționate au fost date în consum, fiind întocmite bonurile de consum și au fost întrebuintate la executarea următoarelor lucrări:

a) “Reabilitarea sitului industrial de pe fosta platformă industrială Călan și pregătirea lui pentru noi activități” - în cadrul Contractului de subantrepriză nr.../10.07.2013, încheiat între P SA, în calitate de contractant și X SRL, în calitate de subcontractant.

b) “Modernizare drumuri forestiere Comuna Buceș” - în cadrul Contractului de execuție de lucrări nr.../20.06.2013, beneficiar fiind T SRL.

În concordanță cu cele prezentate, au fost verificate Situațiile de plată care au stat la baza celor două contracte, rezultând următoarele:

- consumurile de materiale evidențiate în cele trei Situații de plată întocmite de X SRL din Contractul de subantrepriză nr.../10.07.2013 sunt în sumă totală de ... lei;

- consumurile de materiale evidențiate în Situațiile de plată întocmite în lunile august și septembrie 2013 de X SRL, semnate și acceptate la plată de către beneficiar, din Contractul nr.../20.06.2013, sunt în sumă totală de ... lei.

Totodată, din analiza punctului de vedere prezentat în scris de către petentă, a rezultat că aferent Contractului nr.../20.06.2013, ca parte integrantă, sunt și Situațiile de plată întocmite în luna octombrie 2013, semnate și acceptate de beneficiar, aferente devizelor pentru lucrări de pietruire piatră spartă și un consum de materiale în sumă totală de ... lei.

Astfel, consumul total de materiale din Situațiile de plată întocmite pentru Contractul de subantrepriză nr.../10.07.2013 și Contractul nr.../20.06.2013, este în sumă totală de ... lei din care, ... lei - consum materiale aferente Contractului nr.../20.06.2013 și ... lei - consum materiale aferente Contractului nr.../10.07.2013.

Făcând o analiză între documentele prezentate în timpul inspecției fiscale și evidența contabilă, precum și documentele la care se face referire în punctul de vedere prezentat în scris de către petent, organele de inspecție fiscală au verificat dacă toate achizițiile de materiale date în consum sunt incluse în

situațiile de plată întocmite de societatea petentă și acceptate de beneficiari, constatându-se următoarele:

a) materialele incluse în Situațiile de plată aferente celor două contracte sunt în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei);

b) materialele date în consum aferente celor două contracte, înregistrate în evidența contabilă - contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare" sunt în sumă totală de ... lei, din care:

- ... lei - materiale achiziționate de la A SRL;

- ... lei - achiziții de la R SRL (... lei materiale + ... lei închiriere utilaj, înregistrate eronat pe cont de materiale + ... lei servicii transport, înregistrate eronat pe cont de materiale).

S-a constatat că din suma de ... lei înregistrată în contul 6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare", societatea a justificat:

- suma de ... lei - cheltuieli cu materialele auxiliare (în anul 2013 și luna ianuarie 2014, aferente celor două contracte), din care: ... lei contravaloare materiale achiziționate de la R SRL și ... lei contravaloare materialele achiziționate de la A SRL;

- suma de ... lei - cheltuieli cu utilajele închiriate în baza contractului încheiat cu R SRL (înregistrate eronat de către societate).

Astfel, referitor la consumul materialelor achiziționate de la A SRL pentru lucrările aferente contractelor nr.../20.06.2013 și nr.../10.07.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei din care, ... lei în anul 2013 și ... lei în luna ianuarie 2014, iar consumul efectiv din Situațiile de plată a fost de ... lei.

Ca urmare, justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor aferente tranzacțiilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Din cele ce preced, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de ... lei înscrise în facturile emise de către A SRL și a cheltuielilor în sumă de ... lei înscrise în facturile emise de către R SRL și stabilirea suplimentară a unui impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

E. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2014 și pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli.

În fapt, în luna martie 2014 și august 2014, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare cont 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți" suma de ... lei, astfel:

- ... lei - sumă înregistrată în data de 13.03.2014, conform Registrului Jurnal, unde se specifică "plată ANRM";
- ... lei - sumă înregistrată în data de 12.08.2014, conform Registrului Jurnal, unde se specifică "taxa exploatare Apele Române".

De asemenea, în luna iulie 2014, societatea a achiziționat o "Instalație video-alarm-comunicație" de la E SRL, în valoare de ... lei (fără TVA), în baza facturii nr.../10.07.2014, operațiune înregistrată pe cheltuieli de exploatare cont 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți".

Urmare controlului efectuat, au fost determinate cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, cu care a fost influențată baza de impunere privind impozitul pe profit și s-a determinat un impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și art.24 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, reținând că suma de ... lei, reprezentând contravaloarea "plată ANRM" și "taxa exploatare Apele Române" în valoare de ... lei fără a deține documente justificative (facturi), precum și contravaloare "Instalație video-alarm-comunicație" în sumă de ... lei, operațiune înregistrată pe cheltuieli de exploatare cont 628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți", deși bunul îndeplinește condițiile cumulative pentru a fi încadrat în categoria de mijloc fix amortizabil, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

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

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

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor **art.21 alin.(4) lit.f)**, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor **art.6 alin.(1)** din Legea contabilității nr.82/1991, Republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform textelor de lege sus citate, orice operațiune economică financiară se consemnează într-un document justificativ ce stă la baza înregistrării acesteia și care face dovada efectuării operațiunii.

În ceea ce privește achiziția “Instalație video-alarm-comunicație” în sumă de ... lei, operațiune înregistrată pe cheltuieli de exploatare cont 628 “Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, deși bunul îndeplinea condițiile cumulative pentru a fi încadrat în categoria de mijloc fix amortizabil

Potrivit prevederilor **art.24 alin.(1) și alin.(2)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Amortizarea fiscală:

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an” .

Astfel, potrivit prevederilor legale, societatea petentă avea posibilitatea de a recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării a cheltuielii aferentă achiziționării mijlocului fix amortizabil “Instalație video-alarm-comunicație”, bunul îndeplinind condițiile cumulative prevăzute de Codul fiscal, pentru a fi încadrat în categoria de mijloc fix amortizabil.

Cu privire la susținerea petentei potrivit căreia, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a acorda societății dreptul de a deduce lunar, cheltuiala cu amortizarea instalației video, aferentă lunilor august și septembrie 2014, prevederile **art.24 alin.(11)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)”

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 contestatarei.

Se reține faptul că, societatea petentă nu a probat data punerii în funcțiunii a mijlocului fix amortizabil "Instalație video-alarm-comunicație".

Din cele ce preced, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor reprezentând "plată ANRM" și "taxa exploatare Apele Române", precum și contravaloare "Instalație video-alarm-comunicație" și stabilirea suplimentară a unui impozit pe profit aferent în sumă de ... lei.

F. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la A SRL, în condițiile în care, din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de diverse materiale pentru construcții de la A SRL, în baza facturilor emise în luna octombrie 2013, în sumă de ... lei și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Din analiza tranzacțiilor pe baza informațiilor furnizate de baza de date a ANAF s-au constatat că societatea petentă X SRL a înregistrat achiziții de bunuri de la o societate care nu a depus la organul fiscal teritorial Deconturile de TVA pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile, respectiv nu a declarat la organul fiscal teritorial obligația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată rezultată din tranzacțiile în cauză.

Totodată, în ce privește furnizorul de bunuri A SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este dizolvată cu lichidare (radiere) din data de 05.11.2013.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.134¹, art.134² și art.145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de 320.323 lei.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile **art.145 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Totodată, referitor la Faptul generator și exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.134 *"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

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

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

Art.134¹ *“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

Art.134² *“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Potrivit prevederilor legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de exigibilitatea taxei, și întrucât îndeplinirea acesteia nu a putut fi dovedită, pe considerentul că furnizorul nu a declarat obligațiile fiscale generate de emiterea facturilor către contestatoare, astfel **colectarea de către furnizor a TVA la momentul când a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA nu a avut loc și deci nici dreptul de deducere aferent nu a luat naștere.**

Iar, jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Potrivit jurisprudenței naționale, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosar nr.2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

“(...) Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.

În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.

Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.

(...)

Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul

declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2006/112 de combatere a fraudei fiscale. (...)

Referitor la principiului neutralității, se reține că din jurisprudența europeană, CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA.

Din cele ce preced, se reține că X SRL nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de furnizorul A SRL care nu a declarat la organul fiscal teritorial obligația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată rezultată din tranzacțiile în cauză, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat și achitat bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză, refuzul dreptului de deducere al beneficiarului pentru TVA nu constituie o încălcare a prevederilor legale, atâta timp cât prin comportamentul furnizorului s-a produs o pierdere de venituri fiscale.

Din cele ce preced, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

G. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la R SRL, în condițiile în care, din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societatea X SRL a achiziționat servicii constând în "Execuție lucrări, conform Situației de plată" în baza Facturii seria RIV nr.../20.05.2013, în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere.

Societatea petentă a devenit persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, începând cu data de 28.05.2013.

Ca urmare, prin exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.146 alin.(1) și art.147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

drept pentru care nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de 77.032 lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au arătat faptul că, analizând punctul de vedere prezentat în scris de către contribuabil, societatea petentă a aplicat sistemul de TVA la încasare.

În perioada în care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți se aflau în relații de afiliere, deși prin Nota explicativă luată împuternicitului societății, acesta răspunde că nu sunt relații de afiliere cu partenerii de tranzacții.

Astfel, X a fost reprezentată legal de:

- domnul ..., în calitate de asociat
- domnul ..., în calitate de asociat.

Iar, R SRL a fost reprezentată legal de:

- domnul ..., în calitate de asociat
- domnul ..., în calitate de asociat.

Având în vedere că în perioada în care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți se aflau în relații de afiliere, societatea nu aplică sistemul de TVA la încasare pentru operațiuni derulate între persoane afiliate, conform art.134² alin.(6) lit.e) din Codul fiscal.

Totodată, X SRL a înregistrat în evidența contabilă în lunile iunie și iulie 2013, achiziții de diverse materiale pentru construcții, servicii de transport și închiriere utilaje, pentru care a dedus TVA în valoare de ... lei, astfel:

- ... lei - TVA aferentă serviciilor de transport în sumă de ... lei
- ... lei - TVA aferentă achiziționării de materiale în sumă de ... lei.

Din analiza tranzacțiilor pe baza informațiilor furnizate de baza de date a ANAF s-au constatat că societatea petentă X SRL a înregistrat achiziții de bunuri și servicii de la o societate care a depus la organul fiscal teritorial Deconturile de TVA pentru perioada în care au avut loc tranzacțiile, cu sume zero la livrări, respectiv nu a declarat la organul fiscal teritorial obligația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată rezultată din tranzacțiile în cauză.

Totodată, în ce privește furnizorul de bunuri R SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este dizolvată cu lichidare (radiere) din data de 11.07.2013.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3), art.134¹, art.134² și art.145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă, sunt aplicabile prevederile **art.147¹ alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.”

Potrivit prevederilor legale se reține faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, beneficiarii trebuie să fie persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut mai sus, factura de achiziție a fost emisă la data de 20.05.2013, petenta exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, deși, societatea X SRL s-a înregistrat ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, începând cu data de 28.05.2013.

În speța, în materia taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile și prevederile **art.145 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Totodată, referitor la Faptul generator și exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art.134 *“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

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

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

Art.134¹ *“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

Art.134² *“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Potrivit prevederilor legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de exigibilitatea taxei, și întrucât îndeplinirea acesteia nu a putut fi dovedită, pe considerentul că furnizorul nu a declarat obligațiile fiscale generate de emiterea facturilor către contestatoare, astfel **colectarea de către furnizor a TVA la momentul când a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA nu a avut loc și deci nici dreptul de deducere aferent nu a luat naștere.**

Iar, jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Potrivit jurisprudenței naționale, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosar nr.2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

“(...) Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.

În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.

Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.

(...)

Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2006/112 de combatere a fraudei fiscale. (...)

Referitor la principiului neutralității, se reține că din jurisprudența europeană, CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA.

Din cele ce preced, se reține că X SRL nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de furnizorul R SRL care nu a declarat la organul fiscal teritorial obligația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată rezultată din tranzacțiile în cauză, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat și achitat bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză, refuzul dreptului de deducere al beneficiarului pentru TVA nu constituie o încălcare a prevederilor legale, atâta timp cât prin comportamentul furnizorului s-a produs o pierdere de venituri fiscale.

Din cele ce preced, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Față de cele prezentate la Capitolul III literele B) – G) din prezenta decizie, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd “11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar și rămas de plată în sumă de ... lei (... lei impozit pe profit stabilit suplimentar - ... lei impozit pe profit înregistrat și declarat în plus de societate).

H. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de ... lei, înregistrată ca plată către furnizorii A SRL și R SRL pentru achizițiile de bunuri, cu o distribuție în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică.

În fapt, X SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna octombrie 2013, achiziții de bunuri de la A SRL în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în valoare de ... lei.

Având în vedere documentele prezentate de societate: facturi, documente de plată - în totalitate chitanțe, consumuri, situații de plată, contracte încheiate cu beneficiarii - Contract nr.../20.06.2013 și Contract de subantrepriză nr.../10.07.2013, precum și din analiza punctului de vedere prezentat în scris de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au arătat următoarele:

- aferent celor două contracte, consumurile totale de materiale au fost în sumă de ... lei (fără TVA) din care, ... lei - materiale achiziționate de la R SRL și ... lei - materiale achiziționate de la A SRL;
- au fost efectuate plăți către furnizorul A SRL în valoare de ... lei, rezultând o diferență neachitată în sumă de ... lei.

Începând cu data de 05.11.2013, A SRL a fost radiată - prin lichidare, aceasta efectuând operațiuni și după data radierii - încasări cu chitanțe.

Astfel, plățile efectuate către furnizorul A SRL în sumă de ... lei pentru consumul de materiale și pentru care nu au fost prezentate documente justificative în susținere, aspecte detaliate la Capitolul III litera D din prezenta decizie (... lei plăți efectuate minus ... lei plăți pentru consumuri justificate, inclusiv TVA), au fost considerate ca ieșiri de resurse materiale fără justificare,

iar retragerile de numerar din casieria societății se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende, motiv pentru care suma de ... lei a fost asimilată dividendelor nete, rezultând o valoarea brută impozabilă în sumă de ... lei, pentru care s-a calculat suplimentar un impozit pe dividende în sumă de ... lei.

Totodată, în luna iulie 2013, respectiv din data de 11.07.2013, SC X SRL a efectuat achiziții bunuri în regim de scutire de la R SRL. Facturile au fost achitate integral prin casieria societății.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat:

- prin Rezoluția nr.../05.03.2014 pronunțată în ședința din data de 05.03.2013 de ORC Hunedoara, se admite cererea de radiere prin lichidare depusă de R SRL, prin lichidator ...

- prin Cererea de radiere întocmită de lichidator, se solicită radierea societății din registrul comerțului și admiterea raportului de repartizare a activului rămas în urma lichidării între asociați.

- Raportul de repartizare a activului rămas după lichidare a fost întocmit de către lichidator și prevede distribuirea către asociații ... și ... a câte ½ din imobilul înscris în CF nr.... al comunei Vețel, compus din teren intravilan în suprafață de 15.224 mp, nr.topo (...) și construcție reprezentând: instalație sortare tip Bistra 210, atelier și birou, depozit lubrifiant, hală de producție, platformă betonată, betonieră, post-trafo-nr.Cadastral - C1, nr.topo (...).

Având în vedere faptul că R SRL a efectuat operațiuni de livrare a bunurilor care fac obiectul raportului de repartizare a activelor prin distribuirea către asociați, au fost încălcate prevederile art.237 alin.(10) din Legea societăților comerciale nr.31/1990, potrivit cărora: *“(10) Bunurile rămase din patrimoniul persoanei juridice radiate din registrul comerțului, în condițiile alin. (8) și (9), revin acționarilor.”*

Societatea R SRL este dizolvată cu lichidare (radiere) din data de 11.07.2013.

Mai mult, așa cum s-a reținut, în perioada în care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți se aflau în relații de afiliere, deși prin Nota explicativă luată înmputernicitului societății, acesta răspunde că nu sunt relații de afiliere cu partenerii de tranzacții.

Astfel, X a fost reprezentată legal de:

- domnul ..., în calitate de asociat
- domnul ..., în calitate de asociat.

Iar, R SRL a fost reprezentată legal de:

- domnul ..., în calitate de asociat
- domnul ..., în calitate de asociat.

Ca urmare, retragerile de numerar din casieria societății petente cu titlul de plată furnizor de imobilizări R SRL, prin articolul contabil 404 = 5311, în sumă de ... lei, se supun regimului fiscal al veniturilor din dividende, motiv pentru care suma de ... lei a fost asimilată dividendelor nete, rezultând o valoarea brută impozabilă în sumă de ... lei, pentru care s-a calculat suplimentar un impozit pe dividende în sumă de ... lei.

În drept, organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Rezultă că art.11 alin.(1) din Codul fiscal, 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 poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, potrivit art.7 alin.(1) pct.12 și pct.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.7 *“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)*

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Art.67 *“Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

(1) *Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. (...)*

(1[^]1.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin.(1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuție în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art.7 pct.12 din Codul fiscal, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia. Obligația de a calcula, reține și vira la bugetul de stat impozitul veniturile din dividende este a persoanei juridice.

În conformitate cu prevederile legale anterior citate, pentru a nu considera aceste sume de bani ca fiind utilizate în scopul personal al asociaților societății, societatea contestatară trebuia să demonstreze utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății, condiție obligatorie atât pentru acordarea caracterului deductibil fiscal la determinarea masei profitului impozabil, cât și a acordării dreptului de deducere a TVA, ca fiind în folosul operațiunilor sale taxabile, condiție care așa cum s-a reținut în prezenta decizie, nu este îndeplinită.

Astfel, având în vedere faptul că pentru achizițiile înregistrate de la A SRL și R SRL, petenta a înregistrat plăți în sumă totală de ... lei din care, plăți în sumă de ... lei pentru care nu au fost prezentate documente justificative în susținere pentru consumul de materiale și plăți în sumă de ... lei pentru bunuri care fac obiectul raportului de repartizare a activelor prin distribuția către asociați, urmare admiterii cererii de radiere prin lichidare depusă de furnizor, respectiv bunuri rămase din patrimoniul persoanei juridice radiate din registrul comerțului și care revin acționarilor, plățile către aceste societăți au fost considerate ca ieșiri de resurse materiale fără justificare și care se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende, motiv pentru care suma de ... lei a fost asimilată dividendelor nete.

Se reține că în speță au fost aplicate prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **care dau dreptul organelor fiscale de a reîncadra** din punct de vedere economic o tranzacție, în scopul aplicării legii fiscale, astfel că organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile de plăți și au asimilat distribuției de dividende sumele în cauză, impozitarea efectuându-se în conformitate cu articolele din capitolul *Venituri din investiții* din Codul fiscal, care prevede cota de impozitare și persoana care are obligația declarării,

reținerii și plății impozitului pe veniturile din dividende, care au fost menționate la temei de drept în actul administrativ fiscal contestat.

Față de cele ce preced, prevederile legale incidente în cauză, faptul că argumentele de fapt și de drept aduse nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a încadrat suma de ... lei ca fiind dividende distribuite, cărora le corespunde un impozit de ... lei, rezultând astfel dividende brute în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.

I. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA, ... lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, ... lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende, deoarece în sarcina societății contestatoare au fost reținute debitele, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, aceasta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată X SRL Deva împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr.../23.02.2015** emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de

Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X SRL Deva**, împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr.../23.02.2015** emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X SRL Deva**, împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr.../23.02.2015** emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - obligații fiscale accesorii aferente TVA
- ... lei - obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit
- ... lei - obligații fiscale accesorii impozit pe veniturile din dividende.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL Deva
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

Director General