

## DECIZIA NR.2557

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a fost sesizata de A.J.F.P. - Inspectie Fiscala prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X -IN INSOLVENTA.

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale stabilite suplimentar care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Prin contestatia inregistrata la D.G.R.F.P., Societatea X prin administrator judiciar, contesta Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , prin care organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca;
- penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in

domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizie de impunere;

Contestatia impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea Deciziei de impunere conform confirmarii de primire existente in copie la dosarul cauzei si depunerea contestatiei, inregistrata la A.J.F.P. conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale contestate si depunerea contestatiei la posta , conform plicului existent in original la dosar , inregistrata la D.G.R.F.P. conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatie impotriva actului administrativ fiscal emis de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. cu privire la obligatiile fiscale principale cat si impotriva actelor administrative fiscale emise de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. cu privire la obligatiile fiscale accesorii , luand in considerare dispozitiile pct.9.5 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“În situatiile în care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeași persoana fizica sau juridica împotriva unor titluri de creanta fiscala, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeasi categorie de obligatii fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”.* urmeaza sa se conexeze dosarele contestatiilor cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si

penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. este investita legal sa solutioneze contestatiile formulate de Societatea X.

I.Contestatia inregistrata la D.G.R.F.P. a fost formulata de Societatea X, prin administrator, și privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Societatea contestatara solicita anulara actului administrativ fiscal contestat din urmatoarele motive:

1).Motive procedurale:

Societatea contestatara sustine ca Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala și Raportul de inspectie fiscala sunt nelegale pe motiv ca nu au fost respectate prevederile art.118 și art.126 din Legea nr.207/2015.

În contestatia formulata, societatea contestatara sustine ca inspectia fiscala , efectuata de inspectorii din cadrul AJFP s-a desfasurat în intervalul fiind reluata de cel puțin 3 ori , astfel:

Conform Dispozitiilor privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala, pct.2"Date privind acțiunea de inspectie fiscala /control „ anexate în copie la prezenta contestatie rezulta:

„Ca urmare în timpul actiunii desfășurate de inspectorii din cadrul Serviciului Inspectie Fiscala Persoane Juridice 1 s -a întocmit Aviz de inspectie fiscala , Ordin de serviciu, Raport de inspectie fiscala” ceea ce atesta faptul ca prima inspectie fiscala la Societatea X a început la data de 17.09.2018 și a durat pana la data de 27.09.2018.

Potrivit Referatului si Deciziei de suspendare, emise de AJFP, inspectia fiscală a fost începută la data de 04.12.2018 si a fost suspendată la data de 10.12.2018, ceea ce în opinia societății reprezintă reluarea inspectiei fiscale începută la data de 17.09.2018. Până la acea dată, inspectorii fiscali au întocmit Procesul verbal dar si Raportul de inspectie fiscala. In alte acte emise organul fiscal specifica faptul ca a fost întocmit în perioada suspendării si Procesul verbal .

Societatea contestatara arata ca la data de 19.03.2019 a fost reluată inspectia fiscală conform Comunicării, fără îndeplinirea formalităților de aprobare din partea organului ierarhic superior al AJFP si fără a se lua decizia de anulare a primei inspectii fiscale pentru situația prevăzută de art 126 alin. (1), respectiv depășirea duratei cu 90 de zile, adică dublul termenului pentru efectuarea inspectiei fiscale, termen care s-a împlinit la data de 05.03.2019; arata ca reluarea inspectiei fiscale la data de 19.03.2019 a fost efectivă, a vizat aceleași obligații fiscale si s-a desfășurat pentru aceiași perioada impozabilă, , chiar dacă, procedural organul fiscal nu a efectuat si nu a emis toată documentația necesară. Reluarea inspectiei la data de 19.03.2019 este menționată sub semnăturile autorizate si în Referatul pentru încetarea inspectiei fiscale si în Referatul pentru reluarea inspectiei fiscale, ultimul act fiind aprobat si de organul ierarhic, DGRFP. Actul de control încheiat a fost Procesul verbal.

De asemenea în contestatia formulata se arata ca, la data de 25.06.2019 a fost din nou reluată inspectia fiscală conform Comunicării, anexată în copie la prezenta contestație, fără îndeplinirea formalităților legale;inspectia fiscala s-a desfasurat până

la data de 09.07.2019, data la care s-a întocmit proiectul de raport de inspecție fiscală, proiect de raport care a fost comunicat societății.

Societatea contestatara arata ca, prin adresa a invocat incalcarea prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala; Urmare acestei adrese AJFP a inițiat formalitățile necesare pentru anularea si reluarea inspecției fiscale prin întocmirea referatelor; la celelalte reluări ale inspecției fiscale desfășurate, organul fiscal nu a mai întreprins toate diligentele necesare pentru respectarea procedurii privind modalitatea de reluare si durata verificărilor fiscale.

Consideră că, AJFP a îndeplinit formalitățile procedurale necesare pentru o nouă inspecție fiscală doar pentru a comunica proiectul de raport de inspecție fiscală care face obiectul prezentei contestații, proiect care nu a fost elaborat si comunicat în cadrul termenelor legale, astfel că după data de 26.08.2019 nu a mai fost efectuată faptic nicio inspecție fiscală. *“In data de 27.08.2019 administratorul societății s-a prezentat la sediul AJFP acesta prezentand RUC, ocazie cu care a fost inmanat un exemplar din Proiectul Raportului de Inspecție Fiscala, precum si înștiințarea pentru discuția finala, fiind invitat pentru data..”*. Dar la acea data era expirat termenul maxim de 90 de zile pentru efectuarea inspecției fiscale, dacă se raporteaza acest termen la data de 19.03.2019, când a fost reluata inspectia fiscala.

O eventuală apărare pentru inadvertențele prezentate referitor la desfasurarea inspecției fiscale la Societatea X, bazată pe prevederile art. 127 (7) din Legea nr. 207/2015 nu poate fi luată în considerare, deoarece perioada de suspendare, cuprinsă de la data de 10.12.2018 până la data de 18.03.2019, a fost inclusă de organul fiscal în calculul celor 90 de zile pentru inspecția fiscală anulată, astfel cum rezultă si din Comunicarea incetarii inspectiei fiscale.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara se considera vătămata în drepturile sale prin nedefinitivarea raportului de inspecție fiscală în cadrul termenului legal de maxim 90 de zile prevăzut pentru desfășurarea inspecției fiscale.

Pentru considerentele arătate în prezenta contestație referitor la nerespectarea normelor legale privind efectuarea inspecției fiscale la SC X în intervalul 17.09.2018 - 16.09.2019, pentru erorile materiale si/sau inadvertențele din actele procedurale emise în cauză considera ca, Raportul de inspecție fiscală si Decizia de impunere sunt anulabile, și solicita anularea actului administrativ fiscal contestat în conformitate cu prevederile art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare.

## **2).Fondul Cauzei:**

Societatea contestatara arata ca obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală au fost stabilite prin estimare motiv pentru care contesta aceste sume stabilite prin majorarea arbitrară a bazei de impozitare prin excluderea unor operațiuni economice înregistrate în evidențele contabile ale societății pe baza documentelor justificative legal întocmite în conformitate cu prevederile Legii contabilității si ale Codului Fiscal.

1. Cu privire la stornarea veniturilor și a TVA aferente livrarilor efectuate către Societatea A, societatea contestatara sustine ca:

În Procesul verbal întocmit de organele specializate din cadrul AJFP, pentru perioada 2012-2018, vizând doar tranzacțiile derulate cu Societatea A, se specifica:

*“în cursul lunii septembrie 2014 societatea X își ajusteaza în baza referatului soldul rămas de încasat de la A prin trecerea pe cheltuieli în contul 654 „Pierderi din creanțe si debitori diverși ”si diminuarea TVA colectată, invocând art 138 lit.d) din Codul fiscal. Procesul Verbal de inspecție este anexat în copie la contestatie.*

Societatea contestatara arata ca, cu adresa a fost comunicată societății contestatara, Dispoziția privind măsurile ca urmare a inspecției fiscale, măsuri care au fost duse la îndeplinire în totalitate potrivit Adresei emisa de Societatea X.

Astfel, societatea contestatara sustine ca operațiunea descrisă anterior, cuprinsa în inspecția fiscală efectuată de AJFP nu mai putea face obiectul unei noi constatări din partea inspecției fiscale efectuate de AJFP, cu atât mai mult cu cât au fost dispuse și măsuri.

De asemenea, societatea contestatara arata ca veniturile și TVA aferenta nu mai puteau fi incasate având în vedere Decizia civila ramasa definitiva; sustine ca potrivit art. 138 lit d) Legea nr. 571/2003 avea dreptul să efectueze operațiunea în luna decembrie 2014, data la care a fost admis Tabloul creditorilor al Societății A iar societatea a fost exclusă de la masa credală în baza acelorasi hotărâri judecătorești; invoca dispozițiile art.118 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala și sustine ca art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu are legătura cu situația de fapt de la data incheierii Raportului de inspectie deoarece erau deja efectuate corecțiile potrivit Dispoziției privind măsurile.

## 2. Cu privire la o lucrare executată și nefacturată:

Societatea contestatara sustine ca inspectorii fiscali nu precizează ce lucrare reprezintă suma de ..lei, data înregistrării în contabilitate și factura/documentele justificative din care rezultă, deoarece suma nu se regăsește în evidentele contabile ale perioadelor verificate;Constatarea prezentată este total inexactă, nedocumentată și fără temei legal, drept pentru care contesta majorarea veniturilor cu aceasta suma.

Societatea contestatara sustine ca in Situația “Anexa 1- Venituri estimate”, întocmită de directorul tehnic al societății și care constituie Anexa nr. 18 la Raportul de inspecție fiscală , au fost estimate veniturile din perioada 01.01.2013 - 30.06.2018 care s-ar fi obținut printr-o mai buna programare a producției, respectiv dacă toate lucrările contractate sau atribuite la procedurile de achiziție publică s-ar fi putut executa în trimestrele respective, fără a se ține cont de termenele contractuale sau dacă ar fi fost contractate și alte lucrări. *Situația veniturilor estimate* este una managerială, statistică, cu un grad ridicat de aproximare și nu se bazează pe înregistrările din contabilitate astfel ca, nu este semnată de contabilii societății. Scopul în care a fost întocmită este pentru eficientizarea societății și acoperirea pierderilor înregistrate.

Astfel, sustine ca suma nu reprezintă costurile materiale sau cheltuieli cu serviciile aferente lucrărilor în curs de execuție din luna decembrie 2017, ci este o sumă estimată de societate pentru acoperirea pierderii din trimestrul IV 2017.

Totodata societatea arata ca, costurile aferente lucrărilor în curs de execuție și nefacturate la sfârșitul lunii, respectiv trimestrului sunt de natura materiilor prime, materialelor, etc. din conturile de cheltuieli și sunt evidențiate extracontabil pe fiecare lucrare. La data de 31.12.2017 erau înregistrate cheltuieli materiale aferente producției neterminate, conform situației contabile anexate, care ar fi putut fi considerate venituri de realizat la data facturării și recepționării lucrărilor.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile prestate de terti, din fișa analitică a contului 628 “Alte servicii prestate de terti” pe luna decembrie 2017, anexată în copie la prezenta contestație, rezultă că, au fost înregistrate operațiuni în valoare totală de.... Din acestea, suma de ...reprezintă contravaloarea facturii emisa de D, care a fost tratată fiscal separat ca societate afiliată, la pct. 12 din Raportul de inspecție fiscală . Diferența din contul 628, după analizarea documentelor justificative ar putea reprezenta valoarea serviciilor prestate aferente lucrărilor în curs de execuție, dar nicidecum cheltuieli sau o lucrare executată și nefacturată cu aceasta valoare, astfel cum au

constatat în mod eronat și total neargumentat inspectorii fiscali care nu au respectat normele legale procedurale privind efectuarea verificărilor.

Totodată, societatea contestată arată ca cheltuielile aferente lucrărilor neterminate la 31.12.2017 sunt în suma de ..și nu puteau genera venitul impozabil stabilit de organul de inspecție fiscală. Din punct de vedere contabil, veniturile de realizat corespund costurilor înregistrate în contabilitate aferente producției neterminate de la sfârșitul lunii.

Societatea contestată susține ca organele de inspecție fiscală nu au verificat evidentele contabile cu privire la costurile angajate pentru lucrările în curs de execuție fiind luată în considerare doar o situație statistică managerială în care nu sunt identificate cheltuielile și veniturile pe lucrările executate sau pe lucrările aflate în curs de execuție; susține ca organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin estimare iar metoda este eronat și abuziv aplicată deoarece în evidentele contabile și extracontabile, există înregistrarea cheltuielilor aferente lucrărilor neterminate. Arată ca deși, nu s-a utilizat contul 712 pentru veniturile de realizat, a ținut evidența contabilă analitică și cea extracontabilă a cheltuielilor pe lucrări, inclusiv pentru lucrările neterminate. Situația fiscală corectă a veniturilor din lucrările în curs de execuție se stabilește pe baza situației cheltuielilor aferente înregistrate în contabilitate iar estimarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu a fost rezonabilă fiind departe de starea de fapt, Invoca în susținere dispozițiile art.7, art.72 și art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

3. Cu privire la mijloacele de transport vândute persoanelor afiliate, societatea contestată susține:

Din evidența contabilă a societății, verificată și de organele de inspecție fiscală, rezultă că cele 3 mijloace de transport care au fost disponibilizate erau integral amortizate potrivit normelor legale și reglementărilor contabile. Practica inspectorilor de a pretinde societății un raport de evaluare al autoturismelor la data controlului este abuzivă deoarece nu are temei legal și nici relevanță, evaluarea fiind efectuată după câțiva ani de la înstrăinarea mijloacelor fixe în cauză, perioadă în care bunurile au putut suferi îmbunătățiri care să conducă la majorarea valorii de piață.

Societatea contestată consideră ca inspectorii fiscali nu sunt autorizați să efectueze evaluări de bunuri prin extrapolarea pe alte perioade prin aplicarea algoritmului de calcul utilizat de evaluatorul autorizat, ci trebuiau să determine valoarea de piață prin: metoda comparării prețurilor, metoda prețului de revânzare sau metoda cost-plus, aplicate punctual la datele la care au avut loc tranzacțiile între persoanele afiliate.

Societatea contestată susține ca organele de inspecție fiscală au stabilit în mod arbitrar o valoare de piață retroactivă, pe 3-4 ani anteriori raportului de evaluare, în condițiile unei piețe auto fluctuante și fără a se lua în considerare modul de conservare al bunurilor în perioada în care au fost deținute de noii proprietari.

Societatea contestată nu este de acord cu determinarea prin estimare a valorii mijloacelor auto de către organele de inspecție fiscală și de asemenea cu impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar asupra diferenței de baza de impozitare recalculată la data vânzării cu indicii de depreciere din raportul evaluatorului autorizat. Arată ca în evidența contabilă, autoturismele au următoarea situație economică, fiind amortizate integral la data vânzării, valoarea rămasă contabilă fiind zero:

De asemenea, arată ca valorile de piață la care au fost cedate mijloacele de transport din tabelul de mai sus, sunt în total.. + TVA, ținându-se cont de uzura avansată a autovehiculelor la data înstrăinării, 31.12.2015 și respectiv la 16.01.2016.

Valorile de vânzare scăzute practicate cu persoanele afiliate pentru autoturismele amortizate integral si cu durata normată de funcționare depășită cu peste 12 luni, a avut în vedere totodată protejarea patrimoniului care a aparținut societății, ci nu diminuarea veniturilor; invoca în susținere dispozițiile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4.Cu privire la relațiile comerciale cu Societatile S, C, T si N, societatea contestatara prezinta în susținere urmatoarele argumente:

În realizarea obiectului de activitate, Societatea X, a contractat lucrări de instalații si bransamente electrice, majoritatea presupunând săpături, excavații si transport pământ, lucrări subcontractate cu diverși prestatori; societatea arata ca a fost interesată doar de termene si calitatea lucrărilor executate de terții subcontractori, precum si existența documentelor justificative legal întocmite.Precizeaza ca nu a fost interesată de bonitățile furnizorilor si nici despre modul în care aceștia si-au îndeplinit obligațiile fiscale sau pe cele privind conducerea evidențelor tehnico-operative si contabile, activități pe care nu avea posibilitatea materială de a le desfășura.

Sustine ca toate lucrările subcontractate au la baza contracte încheiate, precum si facturi emise de prestatori cu documente de plată atașate, de regulă, chitanțe, documente justificative semnate si înregistrate corespunzător în contabilitate iar în unele cazuri facturile furnizorilor sunt însoțite de situații de lucrări si procese verbale de recepție.Clientii societății contestatara sunt în majoritate autorități publice sau agenți economici de stat sau privați, pentru care în toate cazurile au fost încheiate contracte de execuție însoțite de devize, oferte de lucrări. Faptul că,subcontractorii nu au emis în toate cazurile devize si/sau situații de lucrări nu poate fi imput societatii, deoarece lucrările respective executate de terti au fost cuprinse în devizele si/sau situațiile de lucrări contractate cu beneficiarii finali. O parte reprezintă excavații cu utilaje închiriate, respectiv contracte de prestări servicii de închiriere.In Situația lucrărilor executate de Societatile, C, T si N, anexată la contestație, se prezintă lucrările executate sau serviciile prestate de subantreprenori si lucrările contractate de Societatea X în care au fost cuprinse si facturate beneficiarilor finali.

Societatea contestatara arata ca , cu Societatea S a executat lucrări care au fost cuprinse în lucrările facturate la Societatea E , Societatea T si la Societatea G, rezultand astfel scopul tranzacțiilor respective pentru obținerea de avantaje economice, ci nu fiscale.

Astfel , societatea sustine ca realitatea lucrărilor executate în subantrepriză cu terti nu poate fi pusă la îndoială deoarece acestea se regăsesc în devizele si facturile emise beneficiarilor finali. Totodată lucrările/serviciile rezultă din facturile emise de executanți si nu apar în activitatea firmei ca fiind executate în regie proprie, ci ca fiind executate de terti. Fără partea de construcții, bransamentele electrice nu s-ar fi putut executa. Dovada certa că acestea au fost executate sunt procesele verbale de recepție cu beneficiarii finali, precum si cuprinderea lor în contractele si în facturile subcontractorilor.

Cheltuielile cu lucrările/serviciile prestate de terti din activitatea de baza, în care se includ sumele totale neluate în considerare de inspectorii fiscali , se regăsesc în veniturile totale impozabile realizate din lucrările executate de societatea; din Situația anexată la contestație, lucrările subcontractate cu firmele nominalizate reprezentând cheltuieli, se reflectă si sunt aferente veniturilor impozabile realizate.

Cheltuielile cu lucrările executate de terti au fost angajate în scopul realizării veniturilor impozabile, conform principiilor impunerii cuprinse în codul fiscal.

Societatea contestatara considera ca tratarea cheltuielilor activității de bază, fără de care veniturile nu puteau fi realizate, ca fiind nereale sau fără conținut economic, denotă necunoașterea mediului de afaceri, dar și eroarea la stabilirea obligațiilor fiscale.

Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatara sustine ca aceasta se regăsește în TVA colectată aferentă veniturilor realizate. Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinită condiția de forma, în sensul că, serviciile prestate de terti trebuie să fie cuprinse într-o factură întocmită conform prevederilor legale, și condiția de fond, aceea ca serviciile să fie destinate realizării de operațiuni taxabile iar societatea contestatara sustine ca a îndeplinit aceste condiții pentru deductibilitatea TVA.

Societatea contestatara arata ca deși în Raportul de inspectie fiscală, pct. 8, pe relația cu Societatea S, la lucrarea în valoare de ...inclusiv TVA se menționează ca: *“Cu ocazia controlului a fost prezentată situația finală de lucrări conform contract întocmită pentru lucrările (...). De asemenea a fost prezentat Procesul verbal de recepție a calității lucrărilor ce devin ascunse, (...) Lucrarea a fost executată.”* organele de inspectie fiscală concluzionează că această lucrare și celelalte lucrări executate cu subcontractorul S, nu reprezintă operațiuni reale, facturile emise nu pot constitui documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate iar TVA este nedeductibila.

Arata ca aceasta constatare nu reprezintă constatarea proprie a inspectiei fiscale, în actul de control facandu-se referire la controlul efectuat de DRAF, la nota explicativă data de administratorul societății și alte date din procesul verbal încheiat de inspectorii antifraudă, din care rezultă că, Societatea S nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, nu a înregistrat în contabilitate veniturile din lucrările executate pentru Societatea X, și în consecința, declara în apărare că, operațiunile economice respective nu ar fi avut loc în realitate.

Societatea contestatara arata ca o parte din tranzacțiile comerciale derulate cu aceste firme au fost declarate fiscal și de furnizorii subcontractori, după cum se menționează în Raportul de inspectie fiscala, astfel, *“în cursul anului 2014 societatea S a declarat: livrări către Societatea X (livrarea a fost declarată ca achiziție de către societatea X)”*, însă nici aceste operațiuni nu au fost luate în considerare fiind considerate ca nereale de organele de inspectie fiscala.

Cu privire la Societatea N, societatea contestatara arata ca a fost încheiat contractul de executare de lucrări; în perioada 02.12.2015-30.12.2015 s-au emis un număr de 20 facturi cu chitanțele atașate care au fost înregistrate în contabilitate și s-au întocmit situații de lucrări și procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor în care se detaliază lucrările și serviciile de transport, precum și cantitățile. Dar achizițiile au fost considerate de inspectia fiscală ca fiind nereale și fără conținut economic iar TVA nedeductibilă deoarece prestatorul a fost verificat de inspectorii antifraudă care au constatat că nu a condus evidente contabile și nu a declarat fiscal veniturile.

În mod similar s-au desfășurat și relațiile cu Societatea C și Societatea T, care au fost verificate și de inspectorii antifraudă.

Societatea contestatara sustine ca toate cheltuielile și serviciile prestate de terții subcontractori și TVA deductibilă aferentă, înregistrate în contabilitatea Societății X au la bază documente justificative legal întocmite iar operațiunile sunt reale, indiferent de deficiențele constatate sau de faptele săvârșite de terți; invoca în susținere dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata precum și prevederile art.12 alin.(4) și art.14, art.72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art.299 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 Codul Fiscal.



5. Cu privire la tranzacțiile realizate cu societatea afiliată D, societatea contestată arată ca:

Societatea D a fost înființată în luna noiembrie 2017. În intenția de a susține activitatea și dezvoltarea firmei s-a încheiat Contractul de execuție de lucrări și s-a transferat o parte din personalul societății X în vederea executării corespunzătoare a contractului cedat. La terminarea lucrărilor a fost emisă factura însoțită de Procesul verbal de recepție și Situația de lucrări la investiția reabilitare Hipodrom II beneficiar X pentru G, documente care atestă caracterul economic și realitatea tranzacției între cele 2 firme. Toate articolele de deviz (manopera, tarif servicii, etc.) din situația de lucrări anexată la factura corespund cantităților executate și reprezintă valoarea de piață. Lucrările executate de Societatea D nu puteau fi supraevaluate deoarece fac parte dintr-o investiție publică realizată în asociere de mai multe entități.

Societatea contestată arată ca la 31.12.2017, a înregistrat pierdere contabilă și nu datorează impozit pe profit la 31.12.2017. Societatea D nu era plătitoare de TVA la data emiterii facturii, dar Societatea X datora TVA colectată pentru lucrarea facturată beneficiarului final al investiției fără posibilitatea de deducere a TVA din factura, ceea ce a reprezentat un dezavantaj fiscal.

Astfel, societatea contestată susține că operațiunea retrată fiscal de inspectorii AJFP, în mod eronat nu a creat avantaje fiscale. Asocieria, parteneriatul sau subcontractarea în vederea executării unui contract, chiar și cu o societate afiliată, la valorile de piață și care nu a creat avantaje fiscale, dar a fost efectuată pe baza unor acte juridice și documente justificative legal întocmite și înregistrate corespunzător în evidența contabilă la ambele societăți nu poate atrage abuziv aplicarea prevederilor art.11 alin. (1) din Codul Fiscal.

Societatea contestată susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat suficient și nu au documentat constatarea proprie la pct.12 din Raportul de inspecție fiscală, nu au demonstrat care au fost avantajele fiscale însă au invocat doar că una este plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor în cota de 1% iar cealaltă societatea este plătitoare de impozit pe profit în cota de 16%.

În susținerea acestui capăt de cerere, societatea contestată invocă dispozițiile art.11 alin.(1), alin.(4) și art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru motivele prezentate, societatea contestată solicită admiterea contestației, desființarea actului administrativ fiscal contestat și anularea obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA.

Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P., Societatea X, prin administrator judiciar, contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare prin care s-au stabilit în sarcina sa dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare.

Societatea contestată arată că obligațiile fiscale accesorii stabilite prin actele administrativ fiscale contestate, mai sus enumerate, au fost stabilite pentru neplata obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere, contestată.

Societatea contestată susține că prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală au fost stabilite prin estimare în sarcina sa obligații fiscale.

De asemenea, societatea contestată arată că Decizia de impunere a fost emisă cu nerespectarea prevederilor art.126 alin.(25) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În ciuda contestării atât a Raportului de inspecție fiscală cât și a Deciziei de impunere, arată că au fost emise Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare prin care s-au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare pentru neplata obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere.

Pentru motivele prezentate, societatea solicită admiterea contestății și anularea actelor administrativ-fiscale contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, cu privire la impozitul pe profit, contestată de societate, rezultă:

1. Referitor la veniturile, neînregistrate în evidențele contabile;

Urmare dispoziției de măsuri societatea contestată a prezentat situația (anexată la Raportul de inspecție fiscală) din care rezultă costurile serviciilor în curs de execuție, drept pentru care la calculul impozitului pe profit aceste sume au fost considerate aferente trimestrelor în care s-au efectuat și care vor genera majorări de întârziere; s-a constatat că singura care generează diferența este venitul din lucrarea executată și nefacturată la data de 31.12.2017, conform situației prezentată de societate.

În conformitate cu Ordinul MF nr.1802/2014, societatea avea obligația înregistrării la sfârșitul lunii, în contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" a prestațiilor de servicii efectuate către beneficiari, nefacturate și nereceptionate de către aceștia.

În condițiile în care din situația prezentată de societate, s-a constatat că aceasta nu a facturat către beneficiarii finali suma, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri impozabile la 31.12.2017.

2. Cu privire la cheltuielile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală, rezultă:

În luna septembrie 2014, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma reprezentând creanțe neincasate și a ajustat în favoarea sa TVA aferentă prestațiilor de servicii efectuate în anul 2013 către Societatea A, cu care societatea se afla în proces. Societatea a prezentat Decizia Civilă nr. 456/03.09.2014 rămasă definitivă în dosarul prin care Tribunalul:

"Admite cererea în anulare formulată de creditoarea SC X în contradictoriu cu debitoarea SC A în sensul că anulează Sentința a Tribunalului, și în consecință:

Admite cererea de emiteră a Ordonanței de plată formulată de creditoarea SC X în contradictoriu cu debitoarea SC A și în consecință somează debitoarea să îi

plătească creditoarei contravaloarea lucrării, penalități calculate și cheltuieli de judecată în termen de 30 de zile de la primirea prezentei.

Definitivă”.

Organele de inspecție fiscală arată că în timpul inspecției fiscale societatea a prezentat Sentința Civilă, conținând trei pagini din care în primele două pagini se regăsesc motivele invocate pentru care „ s-a respins excepția tardivității cererii de revizuire formulată de intimata SC X și s-a admis cererea de revizuire formulată de revizuenta SC A în insolvența împotriva Deciziei nr. 456/03.09.2014”, de asemenea în pagina 2 se precizează „ astfel caracterul cert decurge din faptul că existența creanței este neindoielnică, conform prevederilor art. 662, alin.2 C.pr Civ; raportat la articolul 1013, alin. 1 C, pr. Civ. În speța factura nefiind însoțită de către debitor această comunicând prin fax creditorului, la data de 25.03.2013 lipsa acceptului față de lipsa Devizului de lucrări , pentru care s-a emis această factură „ iar în pagina a 3 a „ Pentru aceste motive în numele legii hotărăște; Respinge ca nefundată cererea în anulare formulată de creditoarea SC X în contradictoriu cu creditoarea SC A în insolvența, împotriva Încheierii civile 197/C/20.02.2014 a Tribunalului, pronunțată în dosar” .

Organele de inspecție fiscală au constatat că pagina a -3 -a nu este continuarea primelor 2 pagini, în sensul că în primele două pagini a fost contestată Decizia nr. 865/03.07.2015 pronunțată de Tribunal în dosar, iar în pagina 3 a este vorba despre Încheierea Civilă pronunțată de Tribunal în dosar.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății toate sentințele (integral) date de Tribunal în contradictoriu cu SC A, însă acestea nu au fost prezentate până la întocmirea Raportului de Inspecție Fiscală .

Având în vedere că din pagina a 2-a a Sentinței civile a rezultat că Societatea A nu a contestat faptul că nu s-a efectuat lucrarea și faptul că nu au fost întocmite situații de lucrări pentru prestările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat , societatea contestată a înregistrat pe cheltuieli suma reprezentând pierderi din creanțe și a ajustat în favoarea sa TVA ; organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza referatului din septembrie 2014.

3.Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidențele contabile, la 30.06.2014, venituri impozabile prin nota contabilă, prin articolul contabil:

4551”Sume datorate acționarilor/asociaților” = 708”Venituri din activități diverse”;

De asemenea , la data de 30.06.2016 societatea a înregistrat venituri , prin nota contabilă prin articolul contabil:

4551”Sume datorate acționarilor/asociaților” = 708”Venituri din activități diverse”;

Din explicațiile date de administratorul societății a rezultat faptul că prin aceste înregistrări contabile “s-au prezentat venituri din viitoarele activități ale anului 2014”.

Organele de inspecție fiscală, la calculul profitului impozabil pe anul 2014 respectiv rezultatului fiscal pe anul 2016 au considerat aceste venituri ca fiind neimpozabile, în conformitate cu art.19 alin.(1) din Codul fiscal.

4.Cu privire la cheltuielile cu cazarea, din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturii și cheltuielile cu cazarea înregistrate în evidențele

contabile în baza facturii, emise de Societatea C, reprezentând cazare complex, pe motiv ca cheltuielile nu sunt eferente veniturilor realizate; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate în conformitate cu prevederile art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

5. Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a vândut către persoane afiliate mijloace de transport in baza urmatoarelor facturi:

-factura emisa către persoana fizica, reprezentând microbuz in valoare de... lei și TVA în valoare de... lei. Autoturismul a fost achiziționat in luna ianuarie 2008 cu prețul de ... lei. Microbuzul a fost evaluat la suma de ... lei, conform raportului de evaluare, efectuat de Societatea K; din raport rezulta ca prețul de piață al autoturismul in perioada 21 ianuarie 2008 -17 ianuarie 2019 s-a diminuat cu suma de ... lei, iar la data vanzarii respectiv 17.03.2015 valoarea recalculata in baza evaluarii a fost de ...lei, rezultand o diferența între prețul rezultat din raportul de evaluare și prețul de vanzare de ... lei .

- factura emisa către persoana fizica , reprezentând contravaloare autoturism VW Tiguan, in valoare de ... lei și TVA în valoare de ... lei. Autoturismul a fost achiziționat in luna aprilie 2010 cu prețul de ... lei .

Autoturismul a fost evaluat la suma de ... lei conform Raportului de evaluare, efectuat de Societatea K; din raport rezulta ca prețul de piață al autoturismul in perioada 01.04.2010 -17 ianuarie 2019 s-a diminuat cu suma de ... lei iar la data vanzarii, valoarea recalculata în baza evaluarii a fost de ... lei, rezultand diferența de venit ...

-factura emisa către persoana fizica reprezentând contravaloare autoturism marca Toyota la prețul de .... lei și TVA în valoare de ... lei ;autoturismul a fost achiziționat in luna martie 2009 la prețul de ... lei.

Autoturismul a fost evaluat la suma de ...lei, conform Raportului de evaluare efectuat de Societatea K; din raport rezulta ca prețul de piață al autoturismul in perioada martie 2009 - ianuarie 2019 s-a diminuat cu suma de ... lei, iar la data vanzarii, valoarea recalculata in baza evaluării a fost de ... lei de unde rezulta diferența de venit.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare din vanzarea de autovehicule către persoane afiliate conform prevederilor art. 7, alin. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completarile ulteriere precum și prevederile art.11 alin.(2) și art.19 din același act normativ.

6.Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea pe perioada verificata deține conform evidentei mai multe mijloace de transport cu masa totala maxima autorizata care nu depășește 3,5 tone si care nu are mai mult de 9 scaune, respectiv VW TIGUAN, VW TRANSPORTER, DACIA, Peugeot, CIELO, TOYOTA AVENSIS.

In timpul inspecției fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat, prin nota explicativa, administratorul societății sa precizeze dacă au fost intocmite foi de parcurs din care sa rezulte ca au fost utilizate exclusiv in scopuri economice. Prin răspunsul dat, reprezentantul legal al societății precizeaza ca au fost intocmite foi de parcurs doar pe anii 2013 și 2014 , după care nu a mai intocmit foi de parcurs.

Din cele doua situatiile privind consumul de combustibil utilizat și piese de schimb folosite la mijloace auto mai sus enumerate, intocmite de societate s-a

constatat ca cheltuielile sunt nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.25 alin.(4) lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

7.Cu privire la venitul impozabil stabilit suplimentar, din Raportul de inspectie, rezulta:

Din documentele prezentate de Direcția Regionala Antifrauda Fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X a încheiat contractul de prestări servicii cu persoana fizică având ca obiect "alimentare cu energie electrică", valoarea contractului fiind de ... lei. Societatea X a primit de la persoana fizică la semnarea contractului suma ... fără a emite documente, respectiv factură de avans și document de încasare; suma nu a fost înregistrată în evidenta contabilă a societății, aceasta nefiind evidențiată pe venituri și de asemenea nu s-a colectat TVA.

Conform actului adițional nr.1, la contractul de prestări servicii persoana fizică a mai achitat suma de ...lei către societatea X.

Cele două sume, au fost achitate directorului tehnic al societății X:

În nota explicativă dată de către reprezentantul legal al societății, în fata inspectorilor antifraudă, se menționează:

„La cererea PF am executat o lucrare de o saptura bransament cablu pentru blocuri ;Cererea a fost de extrema urgenta deoarece lucrarea trebuia terminată foarte repede pentru a pune în funcțiune apartamentele. La întâlnirea avută ne-a avansat suma urmând ca această sumă să fie plătită la Electrica pentru executia lucrării prin taxa de racordare; La a doua întâlnire ni s-a avansat suma ca și garanție de pentru lucrarea executată și parțial terminata . Aceste două sume nu au fost facturate deoarece ele se depun la Electrica ca si taxă de racordare, urmând ca după finalizarea lucrărilor firma X să factureze suma către Electrică.După finalizarea documentelor suma la ELECTRICA a fost depusă integral de catre persoana fizica urmând ca lucrarea să fie scoasă la licitatie. Suma ...am încasat-o cu titlu de împrumut (garanție) pentru executia lucrărilor. Suma a fost încasată ca măsură de garanție că lucrarea va fi finalizată cu noi prin Electrica, în caz contrar suma să fie reținută ca si contravaloarea lucrărilor executate.In cazul nefinalizarii procedurii cu Electrica pentru continuarea lucrărilor, suma de ...lei rămânea în posesia noastra reprezentand contravaloarea lucrărilor deja executate.Sumele au fost încasate de inginerul constructor, salariat al Societății X. Nu a fost înregistrată ca și încasare si venit în contabilitate ea urmând să fie achitată la\_Electrica si pe urmă se încasă de noi la terminarea lucrării. De menționat ca am încercat să ne înțelegem în privința sumei avansate dar persoana fizică nu a dorit aceasta, solicită că suma avansată să fie restituită imediat fără sa plătească contravaloarea lucrărilor efectuate pentru el."

Având în vedere ca societatea nu a emis factura de avans la data incasarii avansului și nici factura pentru lucrările efectuate pentru persoana fizica , organele de inspectie fiscala au considerat suma ca reprezentând venituri impozabile neinregistrate în evidentele contabile pentru care aceasta datorează impozit pe profit în conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și de asemenea TVA aferenta bazei impozabile.

8. Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de furnizorul S SRL:

Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X, in perioada ianuarie-martie 2014 a declarat achizitii de la societatea S, furnizorul declarand livrări către societatea X .

Potrivit bazei de date ANAF, în perioada mai - iunie 2015, societatea X a declarat achiziții de la societatea S în perioada mai - iunie 2015, iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X.

Cu privire la achizițiile din anul 2014 efectuate de la Societatea S, Societatea X a prezentat contractele de închiriere utilaje încheiate între societatea S în calitate de locator și societatea X în calitate de locatar, obiectul contractelor constând în închirierea unui excavator.

Potrivit contractului pretul închirierii este de ...cu TVA inclus iar din contractul rezulta ca pretul închirierii este de ...cu TVA inclus ; în ambele contracte se menționează ca chiria se va plăti în transe egale zilnic pe baza de factura până la sfârșitul perioadei de contractare, conform facturilor emise de locator.

Durata contractului este de 1 an, iar durata contractului este de 6 luni.

Contractele au fost semnate din partea societății S de către directorul general și din partea societății X de către directorul general.

S-a constatat că în luna ianuarie 2014 societatea X a înregistrat în evidența contabilă 15 facturi emise de societatea S. În timpul controlului s-au prezentat doar 14 facturi. În luna martie 2014 societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă 15 facturi emise de societatea S, fiecare în valoare totală de până la 5.000 lei ; Cele 30 de facturi reprezintă lucrări excavator au fost identificate în registrul jurnal aferent lunilor respective și în contabilitate înregistrate astfel:

-contul 628 „Alte servicii executate de terți”

-contul 4426”TVA deductibilă;

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca în timpul controlului au fost prezentate 30 de chitante aferente celor 30 de facturi, fiecare în valoare de până la 5.000 lei. Din cele 30 de chitante, 15 chitante apar înregistrate în contabilitate în corespondență cu contul 4551”Asociați/actionari conturi curente”; în registrul de casă au fost identificate doar 11 chitante ca fiind achitate din casierie, iar 4 chitante sunt înregistrate ca fiind achitate din ”avans ” în contul 542 Avansuri de trezorerie”.

Totodată organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile sunt emise în zile consecutive pe fiecare fiind înscrise 20 ore de săpătură, iar în cazul chitantelor există două chitante emise cu numărul 75, una din data de 09.01.2014 și una în 11.01.2014 reprezentând contravaloarea a două facturi diferite.

În perioada 01.05.2015 -07.06.2015 au fost emise 38 de facturi către societatea SC X - zilnic câte o factură, fiecare în valoare totală de 5000 lei; facturile , la rubrica denumirea produsului /serviciului este înscrisă mențiunea „prestări servicii săpături ,”

Facturile au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări al societății contestată în lunile mai și iunie 2015 iar în contabilitate :

-în contul 628 „Alte servicii executate de tert”;

-în contul 301”Materii prime”

-în contul 4426 „TVA deductibilă”

Conform registrului de casă aferent lunilor mai - iunie 2015, facturile au fost achitate în numerar în ziua emiterii , chitantele emise având același număr cu facturile. Din registrul de casa rezulta ca în lunile mai și iunie 2015 , societatea a fost creditată de către asociatul unic.

În facturi la rubrica delegat se menționează „Corespondența” iar contractul și procesul verbal de recepție al lucrărilor sunt semnate din partea societății S de director/diriginte de santier. S-a constatat că formatul facturilor și chitantelor emise în anul 2014 sunt diferite de formatul facturilor și chitantelor emise în anul 2015.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca în timpul controlului a fost prezentată și situația finală de lucrări conform contract întocmită pentru lucrările: Statie Apă ,Excavatii ,Excavatii prize pământ Apa – Canal, Profil săpătură conform indicatii, Transport.

De asemenea a fost prezentat Procesul verbal de recepție a lucrarilor unde se mentioneaza:

„Denumire investie: Excavatii conform proiect atașat la contract;

Faza din lucrare supusă verificării:

- Pozare tubulatura metropolitană între camerele;

- Pozare cabluri iluminat;

-Profil M - folie, nisip, compactate, balast.

-Elemente de identificare(sector, por dune, ax, cotă, etc.) - plan de situatii ;

-Concluzii- Pozarea tubulaturii a fost executată în conformitate cu standardele în vigoare.

-Lucrarea a fost executată.”

În facturile emise de Societatea S nu se specifica unde au fost prestate serviciile iar în ceea ce privește transportul , în situația finala de lucrări nu se specifica cu ce auto ar fi fost efectuat , care au fost rutele și ce s-a transportat.

In nota explicativă data in fata inspectorilor antifrauda DRAF, administratorul Societății S mentioneaza ca:

"Operatiunile cu societatile de mai sus si cu alte societăetati nu sunt reale. Deoarece sunt bolnav si am vrut să îmi recuperez o parte din banii dați cu împrumut PF am acceptat la propunerea lui să întocmesc facturi și chitante fără ca operatiunile sa existe în realitate. Menționez ca la îndrumarea lui am făcut tot"

Din nota explicativă dată in fata inspectorilor antifrauda din cadrul DRAF de către reprezentantul legal al societatii în data de 31.07.2017 rezulta:

"Cantitatile executate de fiecare în parte nu se pot identifica exact pentru fiecare factură în parte deoarece într-o zi au fost si două utilaje la lucru. Cantitatea totală de săpătură se poate vedea din devizele de lucrări transmise de noi către beneficiarii lucrărilor. Nu s-au întocmit fisele zilnice de activitate deoarece plata se făcea la terminarea lucrărilor din fiecare zi.

Nu am suportat alte cheltuieli privind consumul de carburanti sau transporturile executate de către acestia. La executia lucrărilor după ce se pozau cablurile rămânea o cantitate în plus ce trebuia transportată de la lucrarea respectiva. Nu cunosc dacă cantitatea de 1.700 km a fost executată, calculul pe contract se facea la cantitatile fizice executate de constructor. Nu există documente de transport deoarece nu ni s-au cerut de către transportator și nici de executantul lucrării. Persoana care săpa era operatorul de pe utilaj si motorina si-o aproviziona singur.Transportul deseurilor se făcea fără să întocmim documente de transport.”

Din baza de date ANAF a rezultat ca Societatea S nu a avut angajați , nu a depus declarația formular 112 pentru perioada 2014-2015 , a fost declarata inactiva urmare neindeplinirii obligatiilor declarative și a fost radiata ulterior.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca Societatea S nu a desfasurat activitate comerciala și a acționat ca societate interpusa în vederea disimularii realitatii operatiunilor și a provenientei bunurilor/serviciilor în scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale , în speta crearea de cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și TVA deductibila.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile inscrise în facturile emise de societatea S în calitate de furnizor către societatea X nu sunt reale iar facturile în cauza nu constituie documente justificative financiar- contabile pentru

înregistrare în contabilitate în înțelesul art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

În temeiul prevederilor art.11 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile în cauza iar în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare si au respins la deductibilitate cheltuielile înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea S.

9.Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidentele în baza facturilor emise de Societatea C, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Din baza de date ANAF, a rezultat ca societatea X a declarat achizitii de la societatea C, în perioada martie - aprilie 2015 în valoare de ...și TVA în valoare de ...lei, iar societatea furnizoare în aceeași perioada a declarat livrări către societatea X, în aceeași perioadă, în valoare de ... lei și TVA în valoare de ... lei.Societatea C nu a declarat livrările din luna aprilie 2015 în valoare de .... și TVA în valoare de ...lei.

Totodata s-a constatat ca C nu declara achiziții de la nicio alta societate, numai livrări în cursul anului 2015.

În stabilirea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au avut în vedere și procesul-verbal întocmit de către inspectorii antifrauda din cadrul DRAF urmare verificarii Societății C, din care rezulta ca:

„pe lanturile de tranzactionare conform bazei de date ANAF, nicio societate nu declară livrări către societatea C în anul 2015.

Având în vedere cele mentionate anterior s-a constatat că societatea C nu face dovada realitatii livrarilor .

În legătură cu livrările declarate către societatea X au fost identificate un număr de 25 facturi emise în luna martie 2015, facturi seria CAT cuprinse în plaja de numere de la 001 la 025, reprezentând „Prestări servicii”, contravaloarea acestora figurând a fi achitată în numerar conform chitanțelor seria SB incluse în plaja de numere de la 001 la 025 emise in cursul lunii martie 2015.”

Din procesul-verbal întocmit ca urmare controlului efectuat de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF la societatea C rezultă următoarele:

„Facturile și chitanțele emise de societatea C, în lunile martie- aprilie 2015 către societatea X nu sunt reale, nu exprimă operațiuni reale si nu constituie documente justificative financiar-contabile pentru înregistrarea în evidenua contabilă în înțelesul art. 6 din Legea 82/1991 republicata si a art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de societatea C au avut scopul de a crea avantaje fiscale societății X constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale de plata la bugetul general consolidat al statului, cu consecința creării de avantaje financiare pentru persoanele implicate în circuitul fictiv.

Potrivit situației furnizori facturi + plati, societatea C a emis către societatea X, 48 de facturi în perioada 02.03.2015 - 28.04.2015 fiecare în valoare de aproximativ 5.000 lei, cu numere consecutive 1-48 care au fost achitate cu chitante care au același număr și aceeași data ca și facturile.

În registrul de casa prezentat au fost identificate 19 chitante iar pentru restul de 29 de chitante au fost identificate în registrul jurnal ca fiind achitate direct din contul 4551 „Actionari/Asociati conturi curente” .



Cele 48 de facturi au fost identificate în registrul jurnal și au fost înregistrate în contabilitate astfel:

-în contul 628 „Alte servicii executate de terti”

-în contul 4428 TVA neexigibilă, iar ulterior din 4428 „TVA neexigibilă” a fost înregistrată în contul 4426 „TVA deductibilă” o dată cu efectuarea plăților, societatea C aplicând „TVA la incasare” pe acesta perioadă.

În facturi, la rubrica delegat este înscrisă PF iar contractul și procesul verbal de recepție a calitatii lucrărilor sunt semnate din partea societății C, de către persoana fizică.

Din baza de date ANAF rezulta că administrator judiciar al societății a fost persoana fizică iar potrivit REVISAL, societatea C nu avea angajați pe postul de operator utilaje.

În procesul verbal de recepție a lucrărilor, prezentat în timpul controlului, se menționează:

„Denumire investiției: Excavații conform proiect atașat la contractul ...

Faza din lucrare supusă verificării: Pozare tubulatură metropolitană între camere, Pozare cabluri iluminat

Profil M san - folie, nisip, compactate, balast . ....

Elemente de identificare (sector, por: dune, ax, cotă, etc.) - plan de situații

Concluzii: Pozarea tubulaturii a fost executată în conformitate cu standardele în vigoare.

Lucrarea a fost finalizată.”

Din devizul final de execuție pentru executare profil sant mecanizare cu utilaje cf. Contract, prezentat, rezulta valoarea totală din care material..., manoperă..., transport..., TVA....

Nu au fost prezentate situații de lucrări, avize sau alte documente, iar în facturi se menționează doar prestări servicii fără a se specifica locul prestării, materiale utilizate, pe ce rute și cu ce preț s-a efectuat transportul.

Din nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă din cadrul DRAF de către reprezentantul societății, rezulta:

-nu există fișa activității zilnice pentru că la sfârșitul zilei se opera în factură și chitanța cantitatea efectivă executată;

-cheltuielile pentru carburant aparțin executantului și operatorul de utilaj se schimbă de la o zi la alta sau venea alt utilaj în alte zile;

-transportul a fost în grija executantului, se transporta cantitatea de pământ și resturi vegetale ce rămăneau după săpături;

-sumele de mai sus sunt sume ce reprezintă săpătură și remedierea șantiierelor după săpătură în unele cazuri și reparat trotuare sau drumuri;

-nu am mai lucrat cu PF pentru că mi-a dat impresia că utilajele nu erau ale lui ci erau închiriate de dânsul din altă parte la alte preturi. Mi-a propus să lucrăm fără factură, dar nu am fost de acord.”

Din adresa emisă de Primăria, transmisă inspectorilor antifraudă, rezulta că societatea C nu figurează cu bunuri imobile, constatându-se că această societate nu dispune de capacitatea tehnică și economică pentru efectuarea operațiilor economice înscrise în facturi.

Astfel, s-a reținut că, în facturile emise de societatea C nu sunt înscrise operații reale iar acestea nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că societatea nu a putut prezenta documente care să dovedească realitatea executării lucrărilor facturate de societatea C, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiilor în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin(4) lit.f) din același act normativ au respins la deductibilitate cheltuielile înregistrate în evidentele contabile ale societății contestatăre în baza facturilor emise de acest furnizor.

10.Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea N, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat:

Potrivit bazei de date ANAF societatea X a declarat achizitii de la societatea N, în luna decembrie 2015, în valoare de ...și TVA aferenta în valoare de ..., iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X.

În timpul controlului a fost prezentat contractul de executare lucrări încheiat între societatea N în calitate de executant, reprezentată de către PF și Societatea X în calitate de beneficiar;

Obiectul contractului îl reprezintă: „Executantul se obligă să execute săpături și transport pentru beneficiar”;Pretul este de ...inclusiv TVA, reprezentând contravaloarea lucrărilor necunoscute la încheierea contractului, constatate și acceptate de ambele părți. Se menționează că plata se face în transe egale de 5.000 lei zilnic pe baza facturii conform stadiului fizic al lucrărilor executate. Durata contractului este de 6 luni cu începere din data de 12.10.2015.

Potrivit situației de furnizori facturi și plăți societatea N a emis către X , 20 de facturi în perioada 02.12.2015 - 30.12.2015 fiecare în valoare de aproximativ de 5.000 lei reprezentând prestări servicii conform contract.

Pe fiecare factură la rubrica delegat este înscrisa persoana fizica.

De asemenea au fost prezentate 20 de chitanțe emise între 02.12.2015-30.12.2015; Chitanțele au fost identificate în registrul de casă aferent lunii decembrie 2015 iar din registrului de casă din luna decembrie 2015 a rezultat ca societatea X a fost creditată de asociatul unic cu suma de ... lei (cont corespondent 4551).

Facturile emise de societatea N au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2015. Conform registrului jurnal prezentat facturile au fost înregistrate, după cum urmează:

-în contul 628 "Alte servicii executate de terti"

-în contul 4426 „TVA deductibilă”

La rubrica „Delegat” al fiecărei facturi este înscrisa persoana fizica . Contractul încheiat între cele două societati este semnat tot de către PF în calitate de director general al societății N.Potrivit informațiilor din Revisal, PF nu a fost angajat al acestei societăți și nu are nicio calitate în aceasta societate; Administrator si asociat unic al N este PF.

În timpul controlului a fost prezentat Procesul verbal de recepție a calitatii lucrarilor unde se menționează:

„Denumirea investitiei: Excavatii conform proiect atașat la contract;

Faza din lucrare supusă verificării; Pozare tubulatură metropolitană între camerele; Pozare cabluri iluminat

Profil M san - folie, nisip, compactate, balast;

Elemente de identificare(sector, pori dune, ax, cotă, etc.) - plan de situații

Concluzii: Pozarea tubulaturii a fost executată în conformitate cu standardele în vigoare.

Lucrarea a fost finalizată.”

În timpul controlului a fost prezentată și Situația de lucrări la contractul pentru obiectivul ...unde se menționează:

- săpătură mecanizată;
- transport produse balastieră moloz (dus-întors) balastieră ;

Procesul - verbal și situația de lucrări au fost semnate din partea societății N de diriginte de șantier.

În facturile prezentate este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract";nici în celelalte documente nu se menționează câtă săpătură a fost efectuată în fiecare zi, câte transporturi s-au efectuat zilnic, pe ce rute, cu ce auto și care a fost distanța pe ruta.

În notele explicative date de administratorul societății N, urmare controlului efectuat de către inspectorii antifrauda din cadrul DRAF , acesta a afirmat următoarele:

"Nu am avut relații economice în perioada în care am fost administrator și implicit nici cu SC X, nu știu nimic despre această societate. Menționez că nu dețin documente financiar-contabile ale societății, pe care le-am preluat de la fostul administrator al societății și pe care le-am aruncat.

Nu am cunoștința să fi emis în locul meu facturi și chitanțe în numele X, dar certificatul de înregistrare fiscală al societății l-am dat PF. Acesta a rămas în contextul în care el m-a pus în legătură cu fostul administrator .

-Nu am cunoștința ca Societatea N să fi avut relații cu Societatea X eu nu am emis facturi și chitanțe în perioada în care am fost administrator. Nu s-au emis facturi și chitanțe cu acordul meu. Certificatul de înregistrare a rămas la PF."

Potrivit decontului de TVA aferent lunii decembrie 2015 și a fisei de cont 4426 „TVA deductibilă” societatea X a dedus TVA aferentă achizițiilor ca fiind efectuate de la societatea N.

Din procesul-verbal întocmit urmare controlului efectuat de inspectorii DRAF la societatea N, rezultă următoarele:

- Facturile și chitanțele emise, în numele societății N, în luna decembrie 2015, către societatea X, nu reflectă operațiuni economice reale și astfel nu constituie documente justificative financiar-contabile pentru înregistrarea în evidența contabilă în sensul art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală a constatat că facturile emise în numele societății N au avut scopul de a crea avantaje fiscale societății X constând în înregistrarea de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale de plată la bugetul general consolidat al statului, cu consecința creării de avantaje financiare pentru persoanele implicate în circuitul fictiv.

În nota explicativă data în fața inspectorilor din cadrul DRAF, administratorul Societății X, menționează:

"Nu avem situații și devize pe fiecare lucrare executată de firmele de mai sus. Toate situațiile și devizele sunt întocmite între firma X și beneficiarii lucrărilor. Relația cu executantul lucrărilor a fost încheierea unui contract de execuție lucrări cu termen și valori zilnice.

Nu dețin și nu pot prezenta documente privind transportul materialelor și materialele consumate, doar pentru materialele consumate de firma X, achiziționate de la firmele de mai sus. "

Având în vedere că societatea nu a putut prezenta documente care să dovedească realitatea executării lucrărilor facturate de societatea N și având în vedere ca administratorul societății furnizoare precizează că nu a emis facturile și nu a prestat serviciile, s-a constatat ca facturile emise de societatea N nu reflecta operațiuni reale și nu constituie documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate astfel ca, în baza art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au reînscris tranzacțiile iar în conformitate cu prevederile art. 6 alin. 1 din Legea contabilității 82/1991, republicată coroborat cu prevederile alin 19 alin.(1) și art.21 alin (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile.

11. Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea T, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Potrivit declarației informative formular 394, societatea X a declarat achiziții de la societatea T, în perioada februarie 2014, iar societatea furnizoare a declarat livrări către societatea X, în aceeași perioadă.

Din fișa contului pentru furnizorul T reiese că societatea X a efectuat achiziții de la acest furnizor în sumă mai mare.

Potrivit registrului jurnal aferent lunii februarie 2014 X a înregistrat în evidența contabilă un număr de 16 facturi de la societatea T cu numere de la 1 la 17 mai puțin nr. 3 achitate cu chitanțe cu numere de la 1-17 mai puțin nr.3; aceste facturi sunt fiecare în valoare de aproximativ 5000 lei cu TVA.

Cele 16 facturi au fost înregistrate după cum urmează:

- în contul 628 „Alte servicii executate de terți”

- în contul 4428 „TVA neexigibilă” iar apoi înregistrată în contul 4426 „TVA deductibilă”.

Potrivit decontului de TVA aferent lunii februarie 2014 și jurnalului de cumpărări aferent lunii februarie, societatea X a dedus TVA aferentă facturilor emise de societatea T.

- Pe facturile prezentate este înscrisă mențiunea „prestări servicii” conform contract, și pentru fiecare factură există chitanța care are același număr și data ca și factura.

Din aceste facturi nu reiese ce servicii ar fi fost facturate; potrivit facturilor delegat a fost persoana fizică.

Contractul este încheiat între Societatea T în calitate executant și societatea X în calitate de beneficiar iar obiectul contractului îl reprezintă:

„săpătură manuală conform cerințelor beneficiarului;

- săpătură mecanizată în teren tare conform cerințelor

- montat și transport stâlpi electrici și alte materiale

- executat betoane fundații stâlpi și PT

- executie, săpătură și montare prize tehnologice”

Pretul contractului:” Pretul maximal al serviciilor prestate este de maxim ..lei (fără TVA)”

”Beneficiarul se obligă:

a) să plătească zilnic prestațiile executate pe bază de documente justificative”

A fost prezentat proces verbal de recepție a lucrărilor pentru perioada august 2013-decembrie 2013 din care rezulta că au fost recepționate următoarele lucrări:

„Excavatii în teren tare, profil M+T ,

- Montaj aparataje cu fundații beton

- Fundatii stâlpi și aparataje
- Transporturi materiale;
- Curatenie deseuri santier”

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca a fost prezentat procesul verbal de receptie al lucrărilor pentru perioada noiembrie 2013 - februarie 2014 semnat de beneficiar X și de executant T, din care rezulta ca s-au efectuat urmatoarele lucrări:

- transport materiale;
  - Servicii de montaj si ridicat materiale >1 to ;
  - profil săpătură;
  - montaj echipamente în fundatii beton;
- Lucrările cerute de beneficiar sunt finalizate”

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca a fost prezentata și Situația finala de lucrări -lucrari totale (nedatata) din care rezulta ca s-au efectuat urmatoarele lucrari:

- „1. Săpătură manuală
2. Transport materiale;
3. Utilaje ridicat și excavat ;
4. Montaj materiale;
5. Executat fundatii;
6. Servicii de transport deseuri lucrări;

In nota explicativă, reprezentantul legal al X, urmare controlului efectuat de DRAF, mentioneaza:

”Relația cu SC T s-a desfasurat în perioada septembrie-decembrie 2013; lucrări executate: la lucrările respectiv lucrări de montare stâlpi electrici, betonare si transport stalpi si materiale rezultate din săpături moloz. De asemenea s-au transportat și stâlpi.

Săpăturile au fost executate pentru cablarea cablurilor electrice în posturile de transformare și spargerea betonului la traversare.

De asemenea, s-au executat lucrări de dimensiuni de până la 2 mc pentru plantarea stâlpilor în fundatii.

Fundatiile au fost executate cu ciment si agregatele aduse la fata locului de T.

Săpăturile au fost executate cu muncitori necalificati între 3-4 persoane aduse din zonă care au executat santurile pentru cabluri unde nu putea aduce excavatorul panta de înclinare era foarte mare. Restul săpăturilor s-au executat combinat atât cu excavatorul cât și cu oameni, excavatorul participând la ridicarea stâlpilor în fundatia betonată de oameni.

Lucrările au durat o perioadă între 7 si 10 zile deoarece erau trimiși si la celelalte lucrări ce se executau în santier. Transportul materialelor si a prefabricatelor (stâlpii de beton) au fost transportate cu ridicare-descarcare cu un trailer și o macara mică de 5 tone. Menționez ca nu am întocmit documente suplimentare de transport deoarece exista factura de transport si achiziție pentru X.

Transportul deșeurilor unde erau locuri de umplutură, zonele erau vecine cu calea ferată în zona drumului . ”

Referitor la mijloacele cu care s-a efectuat transportul de deseuri rezultate din lucrări, administratorul societății contestatare mentioneaza:

”Cu utilajele firmei T- o autocamionetă de 5 to care a fost deținută de către aceasta. Zona de transport era zona căii ferate si transportul executat . Nu am făcut documente pentru transport deoarece toată această activitate era executata in baza contractului încheiat cu T.”

Referitor la executarea fundatiilor :

"Contractul încheiat între firma X și executant prevedea executarea tuturor lucrărilor pentru finalizarea acestora inclusiv materialele folosite și utilaje pentru punerea acestora în operă.

Executantul a încasat la aceste lucrări executia până la final inclusiv montarea stâlpilor și betonarea lor. Materialele de construcții au intrat în pretul stabilit prin contract între firma X și T.

Referitor la întocmirea și prezentarea avizelor/situațiilor de lucrări, devizelor, fiselor de activități zilnice aferente fiecărei facturi de la societatea T, administratorul menționează:

"Nu. Situația de lucrări a fost executată pe baza lucrărilor efectuate la obiectivul respectiv. Nu am situații de lucrări aferente fiecărei facturi și nici avize de însoțire a mărfii și FAZ.

Referitor la plățile efectuate către societatea T, menționează:

"Plățile se efectuau seara sau dimineața de către administrator sau directorul firmei, în numerar, pe baza chitanței și factură. Nu mai țin minte numele celor care au încasat banii."

Totodată, din adresa transmisă inspectorilor antifraudă de Primărie a rezultat că Societatea T nu figurează ca având utilaje (excavatoare, macarale, autocamioane etc.) în patrimoniu să fie executat lucrările facturate către societatea X.

Potrivit bazei de date ANAF, Societatea T nu deținea în patrimoniu în perioada septembrie -decembrie 2013 mijloace auto de capacitate mare care să transporte stâlpi electrici și alte materiale necesare executării lucrărilor.

Urmare administrării mijloacelor de probă mai sus enumerate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea T nu a avut capacitatea să presteze serviciile înscrise în facturi, aceasta având rolul de societate interpusă în circuitul tranzacțional fictiv, având scopul de a crea avantaje societății X constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, s-a constatat că facturile emise de societatea T către societatea X SRL nu reflectă operațiuni reale și nu reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate în sensul art. 6 alin. 1 din Legea contabilității 82/1991, republicată, astfel că în temeiul art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au reînscris operațiunile în cauza iar în temeiul prevederilor art. 19, art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din același act normativ au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea T.

12. Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emise de Societatea D, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că:

În luna decembrie 2017 a fost emisă de către societatea (societate afiliată conform Notei explicative data de administratorul societății având același obiect de activitate ca și societatea verificată) factura reprezentând servicii conform contract.

Verificând informațiile din cadrul ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea D este platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform programului REVISAL o parte din angajații Societății X au fost preluați la Societatea D.

Având în vedere faptul că ambele societăți au același obiect de activitate desfășurând activitate cu același personal, prin faptul că aceasta activitate a fost executată de Societatea D, având ca beneficiar Societatea X, iar Societatea D, fiind plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor aplicând cotă de impozitare de 1

% asupra veniturilor realizate, iar Societatea X fiind plătitoare de impozit pe profit în cota de 16 %, prin aceasta operațiune Societatea X a beneficiat de un avantaj fiscal favorabil.

Conform prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reincadrat operațiunea în cauza și au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate în baza facturii emisa de Societatea D.

Având în vedere ca pe perioada verificata s-au stabilit suplimentar venituri impozabile și cheltuieli nedeductibile fiscal, în temeiul prevederilor art.19 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil respectiv rezultatului fiscal , astfel:

#### Anul 2014

La 31.12.2014 societatea a înregistrat profit

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de profit impozabil și impozitul pe profit suplimentar de plata .

#### Anul 2015

La 31.12.2015, societatea a înregistrat pierdere contabila .

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de baza impozabila și pierderea.

#### Anul 2016

La 31.12.2016 societatea a inregistrat profit impozabil înainte de recupararea pierderii din perioada precedenta.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de baza impozabila și au recalculat rezultatul fiscal rezultand profit impozabil si impozit pe profit.

#### Anul 2017

La 31.12.2017 societatea a înregistrat pierdere fiscala.

Având in vedere cele menționate in capitolul constatări pentru anul 2017 s-a constatat o diferența de baza impozabila rezultând astfel profit impozabil și impozit pe profit de plata.

#### Perioada 01.01.2018-30.06.2018

La 30.06.2018 conform registrului de evidenta fiscala, societatea a înregistrat pierdere fiscala.

Având in vedere cele menționate la capitolul constatări pentru anul 2018 s-a calculat baza impozabila.

Pentru toată perioada supusa inspecției fiscale baza impozabila s-a modificat, rezultând impozit pe profit suplimentar, conform anexei.

2.Cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta se compune din:

a)- TVA stabilită suplimentar de organelor de inspectie fiscala asupra livrarilor prestarilor de servicii efectuate către Societatea A, în perioada 2012, 2013, stornate de societatea contestatara;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2014, societatea contestatara a înregistrat cheltuieli și a ajustat TVA aferenta livrări/ prestări de servicii efectuate in cursul anilor 2012 si 2013 către Societatea A, societatea cu care se afla în proces.

În timpul controlului societatea a prezentat Decizia Civila nr. 456 ramasa definitiva în dosarul prin care Tribunalul:

“ Admite cererea în anulare formulata de creditoarea SC X în contradictoriu cu debitoarea SC A, în sensul ca anulează Sentința civila nr. 197 a Tribunalului, si în consecința :

Admite cererea de emitere a Ordonanței de plata formulata de creditoarea SC X în contradictoriu cu debitoarea SC A și în consecința someaza debitoarea sa ii plătească creditoarei contravaloarea lucrării, penalitati și cheltuieli de judecată în termen de 30 de zile de la primirea prezentei.

Definitiva”.

De asemenea, societatea a prezentat Sentința Civila nr. 1292 conținând trei pagini din care în primele doua pagini se regăesc motivele invocate pentru care „ s-a respins excepția tardivității cererii de revizuire formulata de intimata SC X și s-a admis cererea de revizuire formulata de revizuenta SC A în insolventa împotriva deciziei nr. 456”; la pagina 2 se precizează „ astfel caracterul cert decurge din faptul ca existența creanței este neindoielnică, conform prevederilor art. 662, alin.2 C.pr Civ; raportat la articolul 1013, alin. 1 C, pr. Civ. In speța factura nefiind insusita de către debitor aceasta comunicând prin fax creditorului, lipsa acceptului fata de lipsa Devizului de lucrări acceptat, pentru care s-a emis aceasta factura „ iar în pagina a 3 a „ Pentru aceste motive în numele legii hotărăște; Respinge ca nefondata cererea în anulare formulata de creditoarea SC X în contradictoriu cu creditoarea Societatea A în insolventa împotriva încheierii civile 197 a Tribunalului”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pagina a 3 -a nu este continuarea primelor 2 pagini, în sensul ca primele doua pagini a fost contestata Decizia nr. pronuntata de Tribunal, iar în pagina 3 a este vorba de Incheierea Civila nr.197 pronunțata de Tribunal.

Având în vedere ca în timpul controlului societatea nu a prezentat integral Sentința Civila, pronuntata de Tribunal în contradictoriu cu Societatea A iar din documentele prezentate în timpul controlului a rezultat ca serviciile au fost efectiv prestate , organele de inspectie fiscala au constatat ca, în mod eronat , societatea contestatara a ajustat TVA aferenta bazei impozabile, în conformitate cu prevederile art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, motiv pentru care au stabilit suplimentar TVA aferenta facturii emise către Societatea A.

b)-TVA respinsa la deductibilitate în baza prevederilor art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara în luna iulie 2017 a achizitionat, din Germania, un autoturism marca Peugeot , pentru care a dedus TVA. In timpul inspecției fiscale s-a solicitat administratorului societății, prin nota explicativa, sa precizeze dacă pentru acest mijloc de transport s-au intocmit foi de parcurs din care sa rezulte ca a fost utilizat exclusiv în scopuri economice.

In răspunsul formulat , administratorul societății precizeaza ca „au fost întocmite foi de parcurs in anii 2013 și 2014 în restul perioadei nu au mai fost intocmite foi de parcurs”

Având în vedere ca autoturismul achizitionat nu a fost destinat exclusiv activității economice a societății organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA în cota de 50% respectiv suma în conformitate cu prevederile art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

c)- TVA respinsa la deductibilitate în baza prevederilor art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea deține, conform evidentei, mai multe mijloace de transport cu masa totala maxima autorizata care nu depășește 3.5 tone si care nu are mai mult de 9 scaune, respectiv VW TIGUAN, VW TRANSPORTER, DACIA, Peugeot, CIELQ, TOYOTA AVENSIS.

Având în vedere ca din răspunsul administratorului a rezultat ca doar pentru anii 2013 și 2014 au fost întocmite foi de parcurs iar în restul perioadei nu, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in cota de 50% aferenta achizitiei de combustibil și TVA in cota de 50% aferenta achizitiei de piese de schimb auto, în conformitate cu prevederile art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;

d) -TVA aferenta livrarilor de mijloace de transport auto către persoane afiliate;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara a livrat mijloace de transport auto către persoane fizice afiliate astfel:

- cu factura a fost livrat către persoana fizica, un microbuz;

Autovehiculul a fost evaluat, conform Raportului de evaluare, efectuat de Societatea K, la data vanzarii, rezultand o diferența între prețul rezultat din raportul de evaluare și prețul de vanzare .

- cu factura a fost livrat către persoana fizica un autoturism VW Tiguan; Autoturismul a fost achiziționat in luna aprilie 2010.

Autoturismul a fost evaluat la data vanzarii, respectiv 17.03.2015, conform Raportului de evaluare, efectuat de Societatea K la valoarea de ... lei, rezultand diferența de venit .

-cu factura emisa către persoana fizica s-a vândut autoturismul marca Toyota la cu prețul de ... lei și TVA în valoare de ... lei ;autoturismul a fost achiziționat in luna martie 2009 la prețul de ... lei.

Autoturismul a fost evaluat la data vanzarii, respectiv 12.01.2016, conform Raportului de evaluare, efectuat de Societatea K la valoarea de ... lei, rezultand diferența de venit .

Asupra veniturilor stabilite suplimentar , în temeiul prevederilor art. 128, art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv prevederilor art.270 și art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA.

e)- TVA colectata suplimentar asupra avansurilor incasate și nefacturate;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a încheiat contractul de prestări servicii cu persoana fizică, obiectul contractului fiind "alimentare cu energie electrică .

Societatea X a primit de la persoana fizică la semnarea contractului suma de ..lei, fără a emite documente, respectiv factură de avans și document de încasare; suma nu a fost înregistrată în evidenta contabilă a societății, aceasta nefiind evidențiată pe venituri și de asemenea nu s-a colectat TVA.

Conform actului adițional nr.1, la contractul de prestări servicii persoana fizică a mai achitat suma de ..lei către societatea X SRL.

Având în vedere ca societatea contestatara nu a emis factura de avans la data incasarii avansului și nici ulterior factura pentru lucrările efectuate pentru persoana fizica, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor incasate și nefacturate în conformitate cu prevederile 286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

f)-TVA la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea S;

Potrivit bazei de date ANAF, în perioada mai - iunie 2015, societatea X SRL a declarat achiziții de la societatea S în perioada mai - iunie 2015, iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X.

Dupa cum s-a aratat si la capitolul impozit pe profit, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate in timpul controlului precum si informatiile din procesele verbale intocmite de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF, informatiile existente in baza de date ANAF, concluzionand ca operatiunile inscrise in facturile emise de societate in calitate de furnizor către societatea X nu sunt reale iar facturile în cauza nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate a operatiunilor conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

În temeiul prevederilor art.11 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile în cauza iar în conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare au respins la deductibilitate TVA inregistrata în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea S.

g).-TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea C;

Din baza de date ANAF, a rezultat ca societatea X a declarat achiziții de la societatea C, în perioada martie - aprilie 2015, iar societatea furnizoare în aceeași perioada a declarat livrări către societatea X SRL mai mici.

Totodata s-a constatat ca C nu declara achiziții de la nici o alta societate, numai livrări în cursul anului 2015.

După cum s-a arătat și la capitolul „Impozit pe profit”, in stabilirea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au avut în vedere procesul-verbal întocmit de către inspectorii antifrauda din cadrul DRAF urmare verificarii Societății C, informațiile din baza de date ANAF precum și documentele prezentate de societate în timpul controlului și urmare coroborarii acestora au concluzionat ca în facturile emise de societatea C nu sunt inscrise operatiuni reale iar acestea nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că societatea nu a putut prezenta documente care să dovedească realitatea executării lucrărilor facturate de societatea C, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiilor în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar în temeiul prevederilor art.145, art.146 din același act normativ au respins la deductibilitate TVA, inregistrata în evidentele contabile în baza facturilor emise de acest furnizor.

h)- TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea N.

Potrivit bazei de date ANAF, societatea X a declarat achiziții de la societatea N, în luna decembrie 2015, iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X.

După cum s-a arătat și la capitolul impozit pe profit, urmare analizarii documentelor prezentate de societate în timpul controlului, a informațiilor transmise de reprezentantul legal al societății, procesul-verbal întocmit urmare controlului efectuat de inspectorii DRAF la societatea N, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise în numele societății N au avut scopul de-a crea avantaje fiscale societății X constând în înregistrarea de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și TVA deductibila, în vederea diminuării obligațiilor fiscale de plată la bugetul

general consolidat al statului, cu consecința creării de avantaje financiare pentru persoanele implicate în circuitul fictiv.

În aceste condiții organele de inspectie fiscala au considerat ca facturile și chitanțele emise, în numele societății N, în luna decembrie 2015, nu reflectă operațiuni economice reale și nu constituie documente justificative de înregistrare în evidența contabilă, în sensul art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare; în temeiul art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reînscadrat operațiunea în cauza iar în temeiul art. 145, art.146 din același act normativ au respins la deductibilitate TVA, înregistrată în evidențele contabile în baza unor facturi care nu reflecta operațiuni reale și nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate.

i)- TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea T;

Potrivit declarației informative formular 394, societatea X a declarat achiziții de la societatea T, în perioada februarie 2014, iar societatea furnizoare a declarat livrări către societatea X, în aceeași perioadă.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societatea contestată în timpul controlului, informațiile prezentate de reprezentantul legal al societății urmare Notei explicative a organelor de inspectie fiscala precum și informațiile existente în baza de date ANAF și informațiile transmise de inspectorii antifraudă.

Urmare coroborării mijloacelor de probă analizate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea T nu a avut capacitatea să presteze serviciile înscrise în facturi, aceasta având rolul de societate interpusă în circuitul tranzacțional fictiv, având scopul de a crea avantaje societății X constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, s-a constatat ca facturile emise de societatea T către societatea X nu reflecta operațiuni reale și nu reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate în sensul art. 6 alin. 1 din Legea contabilității 82/1991, republicată, astfel ca în temeiul art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au reînscadrat operațiunile în cauza iar în temeiul prevederilor art.145 și art.146 din același act normativ au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea T.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale accesorii, care se compun din:

- dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- dobânzi aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- dobânzi aferente TVA;
- penalități de întârziere aferente TVA;
- dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

-penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;

-dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca;

-penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca;

-dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

Obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare.

Din Anexa 1 la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite pe perioada 25.02.2014-02.10.2019 asupra obligatiilor fiscale individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Din anexa la decizie rezulta ca au fost stabilite obligatii fiscale accesorii , pe perioada 25.02.2019-02.10.2019 , pentru neplata la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale principale declarate de contribuabil prin Declaratii formular 112.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. , a stabilit in sarcina Societatii X penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizie de impunere în conformitate cu prevederile art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare.

Din Anexa 1 la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite pe perioada 25.02.2016-02.10.2019 asupra obligatiilor fiscale individualizate de plata prin Decizia de impunere .

**III.** Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2014-30.06.2018

#### **A)Motive Procedurale**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Cu privire la solicitarea de anulare a actului administrativ fiscal contestat în speta Decizia de impunere pe motivul nerespectării prevederilor art.118 și art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, menționăm:

În fapt, în baza Avizului de inspectie fiscală, Societatea X a fost informată ca va face obiectul unei inspectii fiscale/extinderi a inspectiei fiscale având ca obiective:

„-verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau a operațiunilor relevante pentru inspectia fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătura cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind :

-Taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2013 -30.06.2018;

-Impozit pe profit în perioada 01.01.2013 -30.06.2018;

-verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;

-verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile.”

Avizul de inspectie fiscală a fost comunicat , prin remiterea acestuia sub semnatura contribuabilului , după cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei.

Se reține ca inspectia fiscală a început în data de 04.12.2018 .

În data de 10.12.2018 a fost încheiat și Procesul verbal, din care rezulta ca , în timpul inspectiei inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea a emis mai multe facturi reprezentând contravaloare prestări servicii , care nu au situații de lucrări , semnate de beneficiarii lucrărilor , care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu materii, materiale.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a livrat 4 mijloace de transport către persoane afiliate sub pretul pieței.Pentru mijloacele de transport vândute persoanelor afiliate nu s-a efectuat evaluare pentru stabilirea pretului de piață.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscală specifică faptul ca a fost întocmită Dispoziție de măsuri cu privire la intrarea în posesie a tuturor situațiilor de lucrări.

În Procesul verbal se specifică faptul ca acesta”nu constituie control fiscal”.

În data de 10.12.2018 a fost emisă Decizia de suspendare a inspectiei fiscale nr.22/10.12.2018 , care a fost transmisă societății cu confirmare de primire , recomandată fiind returnată de Poșta Română pe motiv de „Avizat, reavizat , expirat termenul de păstrare” .

Organele de inspectie fiscală precizează ca din eroare, Decizia de suspendare a inspectiei fiscale, nu a fost comunicată prin publicitate, pe site-ul ANAF în conformitate cu prevederile art.47 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din „Comunicarea Reluării inspectiei fiscale” rezulta ca inspectia fiscală va fi reluată în data de 19.03.2019; acest document a fost comunicat reprezentantului legal al societății prin remitere sub semnatura, în data de 19.03.2019.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca în data de 29.03.2019 a fost încheiat Procesul verbal în care se specifică faptul ca , în timpul inspectie fiscală s-a constatat ca societatea a înregistrat în evidența contabilă mai multe facturi emise de furnizorii de prestări servicii și anume societățile: M, T SRL, C SRL, N SRL, S SRL .

Având în vedere ca în timpul inspectiei fiscale nu s-au putut identifica lucrările facturate de societatea verificată către beneficiarii acesteia privind lucrările efectuate de furnizorii mai sus menționați se va întocmi Dispoziția de măsuri pentru întocmirea unei situații din care să rezulte fiecare factura cu care s-au achiziționat prestațiile de servicii, ce reprezintă efectiv, data efectuării prestării de servicii , data și numărul

situației de lucrări , data și numărul facturii care a fost emisă către beneficiarul lucrării precum și situația de lucrări aferentă.

De asemenea se menționează ca” Prezentul proces-verbal nu constituie control fiscal”.

Se reține ca, organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .

Totodată s-a întocmit și Decizia de suspendare prin care s-a dispus suspendarea inspecției fiscale, în temeiul prevederilor art.127 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală pentru „Punerea la dispoziție a situațiilor de lucrări și a documentelor solicitate prin Dispoziția de măsuri.

La dosarul cauzei se află „Comunicarea reluării inspecției fiscale nr.17/24.06.2019” din care rezultă ca în baza prevederilor art.127 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală va fi reluată începând cu data de 25.06.2019.

În data de 12.07.2019 a fost întocmit Procesul verbal în care sunt prezentate constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată precum și faptul că s-a depășit durata de efectuare a inspecției fiscale prevăzute de art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

La dosarul cauzei se află „Referatul pentru încetarea inspecției fiscale în situația în care se depășește dublul termenului legal de efectuare a inspecției fiscale” înregistrat la A.J.F.P. în care sunt prezentate motivele care au dus la încetarea inspecției fiscale și anume:

„Inspecția fiscală a început în data de 04.12.2018.

În data de 10.12.2018 a fost emisă Decizia de suspendare a inspecției fiscale care a fost transmisă societății cu confirmare de primire și care s-a întors cu mențiunile „avizat, reavizat, expirat termenul de păstrare”dar care din eroare nu a fost comunicată pe site-ul ANAF.

Inspecția fiscală a fost reluată în data de 19.03.2019, data la care expirase cele 90 zile prevăzute de art.126 alin.1 din Legea nr.207/2015, respectiv dublul celor 45 zile.”

Totodată s-a întocmit către Societatea X „Comunicarea încetării inspecției fiscale”, în care se specifică:

„Având în vedere faptul că a fost depășită durata de efectuare a inspecției fiscale prevăzută la art.126 alin(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare , potrivit prevederilor art.126 alin.(2) din același act normativ va comunicăm ca, la data de 05.03.2019 , inspecția aflată în curs de efectuare în baza Avizului de inspecție fiscală încetează fără emiterea raportului de inspecție fiscală și a actelor administrativ fiscale aferente.

Va informăm totodată ca, organul fiscal poate efectua o inspecție fiscală asupra perioadelor pentru care inspecția fiscală a încetat conform celor de mai sus, cu respectarea prevederilor art.117 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”

La dosarul cauzei se află și adresa emisă de Societatea X, transmisă prin fax, înregistrată la A.J.F.P. de unde rezultă că societatea este de acord cu încetarea inspecției fiscale efectuată în baza Avizului de inspecție fiscală, fără emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere , având în vedere prevederile art.126 alin. (2) din Legea nr.207/2015.

Prin urmare se reține că, inspecția fiscală inițiată în baza Avizului de inspecție fiscală a încetat în data de 05.03.2019 fără emiterea raportului de inspecție fiscală

și a actelor administrativ fiscale aferente, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal.

Luând în considerare dispozițiile art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală potrivit căruia:

*„(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.”*

precum și prevederile art.126 alin.(2) din același act normativ, potrivit căruia:

*“(2) În cazul în care inspekția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspekția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspekție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, **organul de inspekție fiscală poate relua inspekția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspekția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1),***

se reține că în mod legal organele de inspekție fiscală din cadrul A.J.F.P. au întocmit “Referatul pentru reluarea inspekției fiscale în condițiile în care Inspekția fiscală a încetat urmarea depășirii dublului termenului legal de efectuare a inspekției fiscale”, cu privire la reluarea inspekției fiscale la Societatea X, care împreună cu adresa au fost transmise, spre aprobare, Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice -Serviciul Coordonare Programare și Analiza Inspekție Fiscală.

Prin adresa s-a transmis A.J.F.P., Solicitarea Delegării de Competență la Societatea X iar cu adresa, A.J.F.P. transmite “Acordul privind delegarea de competență”.

Inspekția fiscală a fost reluată în baza Avizului de inspekție fiscală, prin care Societatea X este informată că începând cu data de 09.08.2019 va face obiectul unei inspekții fiscale, având ca obiective:

„-verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau a operațiunilor relevante pentru inspekția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătura cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind :

-Taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2014 -30.06.2018;

-Impozit pe profit în perioada 01.01.2014 -30.06.2018;

-verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;

-verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile.”

Avizul de inspekție fiscală a fost comunicat, prin remiterea acestuia sub semnătura contribuabilului, după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei.

Societatea contestată a solicitat amânarea datei de începere a inspekției fiscale prin adresa înregistrată la AJFP dar această cerere nu a fost aprobată după cum rezultă din Decizie, drept pentru care organele de inspekție fiscală s-au deplasat la sediul Societății X, unde au constatat că poarta de acces a societății este încuiată, neexistând nicio persoană care să poată da relații despre activitatea societății, organele de inspekție fiscală încheind în acest sens Procesul verbal, fiind emisă totodată Invitația prin care reprezentantul legal al societății a fost invitat la sediul A.J.F.P..

Administratorul societății s-a prezentat la sediul A.J.F.P., acesta prezentând și Raportul unic de control, ocazie cu care a fost înmănat Proiectul raportului de inspekție

fiscala si Invitatie pentru discutia finala, reprezentantul legal al societatii fiind invitat in la sediul A.J.F.P. pentru discutia finala.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca inspectia fiscala efectuata in baza Avizului de inspectie fiscala a inceput in data de 27.08.2019 , fiind inregistrata in Registrul unic de control si s-a finalizat in data de 16.09.2019 prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere.

La art.122, art.123, art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

-art.122

*“(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”*

-art.123

*“(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. “*

-art.126

*„(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de: [...]*

*c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.”*

-art.127

*(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:*

*a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;*

*[...]*

*e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;*

*f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;*

*g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale; [...]*

*j) în alte cazuri temeinic justificate.*

*(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.*

*(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.[...]*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

**(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”**

-art.130

“(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

-art.131

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.[...]

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”

Analizand documentele existente la dosarul cauzei în raport de sustinerile societății contestare se reține ca în speta organele de inspectie fiscala au respectat prevederile legale privind inspectia fiscala, mai sus enuntate.

Se reține ca în mod legal inspectia fiscala initiata în baza Avizului de inspectie fiscala a încetat în data de 05.03.2019 fără emiterea raportului de inspectie fiscala și a actelor administrativ fiscale aferente, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal și s-a reluat inspectia fiscala , cu aprobarea

În data de 23.07.2019 de către organul ierarhic superior a „Referatului pentru reluarea inspectiei fiscale în situația în care inspectia fiscala a încetat urmare depasirii dublului termenului legal de efectuare a inspectiei fiscale” , în baza Avizului de inspectie fiscala.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate data inceperii inspectiei fiscale este data mentionata în Registrul unic de control iar data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discuția finala cu contribuabilul sau data notificarii de către contribuabil ca renunța la acest drept.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca data inceperii inspectiei fiscale a fost 27.08.2019, inspectia fiscala fiind inscrisa în Registrul unic de control ; data incheierii inspectiei fiscale este data de 06.09.2019 după cum rezulta din Instiintarea pentru discuția finala , existența în copie la dosarul cauzei, comunicata contribuabilului în data de 27.08.2019, prin remitere sub semnatura.

Se reține ca, inspectia fiscala reluata în baza Avizului de inspectie fiscala finalizata prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala și emiterea Deciziei de impunere a fost efectuata în termenul de 45 zile prevăzut de art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare.

Prin urmare argumentele societății contestatare referitoare la nelegalitatea actului administrativ fiscal ca urmare depasirii duratei de efectuare a inspectiei fiscale prin invocarea art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare precum și anulara actului administrativ fiscal pe motiv ca au fost încălcate dispozitiile art.118 din același act normativ cu privire la unicitatea inspectiei fiscale nu pot fi retinute în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care urmare analizei efectuate s-a constatat ca în speta au fost respectate prevederile legale privind inspectia fiscala.

Faptul ca s-a emis „Comunicarea incetarii inspectiei fiscale” prin care a fost informat contribuabilul ca, la data de 05.03.2019 inspectia fiscala aflata în curs de efectuare în baza Avizului de inspectie fiscala încetează fără emiterea raportului de inspectie fiscala și a actelor administrativ fiscale aferente nu reprezintă motiv de anulare a Deciziei de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala, intocmit urmare reluarii inspectiei fiscale în temeiul prevederilor art.126 alin.(2) (ultimul aliniat) din Codul de procedura fiscala, mai sus enuntat, în baza Avizului de inspectie fiscala.

La art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, se prevede:

*“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din urmatoarele situatii:*

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 alin. (6), precum si organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enunțat, constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu fără a fi necesară cererea contribuabilului însă, în speță nu este cazul.

În consecință, având în vedere că argumentele contestatarului privind nulitatea actului administrativ fiscal contestat, sunt neîntemeiate iar Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nu poate fi anulată pe motive procedurale, D.G.R.F.P. va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de Societatea X.

**b) Fondul cauzei;**

**1. Referitor la cheltuielile respinse la deductibilitate și TVA stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile și au stabilit suplimentar TVA aferente livrarilor efectuate către Societatea A, neincasate, în condițiile în care la contestație nu au fost anexate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verificării s-a constatat că în luna septembrie 2014, societatea a stornat veniturile și TVA aferente livrării/prestării de servicii efectuate în cursul anilor 2012 și 2013 către Societatea A cu care societatea se afla în proces.

Din Decizia Civilă nr. 456 pronunțată de Tribunal, ramasă definitivă, prezentată de societate în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că instanța de judecată a admis cererea formulată de creditoarea Societatea X în contradictoriu cu debitoarea Societatea A și în consecință someaza debitoarea să îi plătească creditoarei contravaloarea lucrării, penalități și cheltuieli de judecată în termen de 30 de zile de la primirea prezentei.

În timpul controlului societatea constatărea a prezentat organelor de inspecție fiscală Sentința Civilă nr. 1292, conținând trei pagini din care în primele două pagini se regăsesc motivele invocate pentru care „s-a respins excepția tardivității cererii de revizuire formulată de intimata SC X și s-a admis cererea de revizuire formulată de revizuenta SC A în insolvența împotriva deciziei; la pagina 2 se precizează „astfel caracterul cert decurge din faptul că existența creanței este neîndoielnică, conform prevederilor art. 662, alin.2 C.pr Civ; raportat la articolul 1013, alin. 1 C, pr. Civ. În speța factura nefiind însoțită de către debitor aceasta comunicând prin fax creditorului, lipsa acceptului față de lipsa Devizului de lucrări acceptat, pentru care s-a emis această factura „iar în pagina a 3 a „Pentru aceste motive în numele legii hotărăște; Respinge ca nefondată cererea în anulare formulată de creditoarea SC X în contradictoriu cu debitoarea SC A în insolvența împotriva Încheierii civile 197 a Tribunalului, pronunțată în dosarul nr. ”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pagina a -3 -a nu este continuarea primelor 2 pagini, în sensul că în primele două pagini a fost contestată Decizia pronunțată de Tribunal, iar în pagina 3 a este vorba despre Încheierea Civilă pronunțată de Tribunal.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății toate sentințele (integral) date de Tribunal în contradictoriu cu Societatea A, însă acestea nu au fost prezentate până la întocmirea Raportului de Inspecție Fiscală.

Având în vedere ca din pagina a 2-a a Sentinței civile a rezultat ca Societatea A nu a contestat faptul ca nu s-a efectuat lucrarea și faptul ca nu au fost întocmite situații de lucrări pentru prestațiile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca în mod eronat, societatea contestatara a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal și a diminuat TVA colectata, fără a avea la baza documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au colectat suplimentar TVA în conformitate cu prevederile art.129, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată societatea contestatara susține ca prin Procesul verbal, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., fac referire la această tranzacție și a fost emisă Dispoziția privind măsurile ca urmare a inspecției fiscale, măsuri care au fost duse la îndeplinire în totalitate de societate, potrivit adresei.

În aceste condiții societatea contestatara susține ca operațiunea descrisă anterior, cuprinsă în actul de control emis de AJFP nu mai putea face obiectul unei noi constatări din partea inspecției fiscale efectuate de AJFP, cu atât mai mult cu cât au fost dispuse și măsuri.

De asemenea, societatea contestatara arată ca veniturile și TVA aferenta nu mai puteau fi încasate având în vedere Decizia civilă nr. 456 ramasa definitivă; invoca în susținere dispozițiile art. 138 lit d) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și susține ca avea dreptul să efectueze operațiunea în luna decembrie 2014, data la care a fost admis Tabloul creditorilor al Societății A iar societatea a fost exclusă de la masa credală în baza acelorasi hotărâri judecătorești, rezultatul financiar al anului 2014 fiind același.

În drept, în materia impozitului pe profit în speta, sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

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

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

*n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:*

*1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești:[...]*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

*o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit [art. 22](#), precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la [art. 21](#) alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții*

***neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;***

În materie de TVA sunt aplicabile prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

*“ Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

*b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;[...]*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006\*) privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;”*

În speta sunt aplicabile și prevederile pct.20 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.138 din Cod, potrivit caruia:

*“(1) În situațiile prevăzute la [art. 138](#) din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la [art. 138](#) din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. **În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.** [...]*

*(3) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la [art. 138](#) lit. d) din Codul fiscal, este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată, dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnată în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în cazul în care procedura de faliment a debitorilor a fost închisă în baza unei hotărâri judecătorești.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

De asemenea , se retine ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative precum si pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n).

Se retine ca in aceasta situatie contribuabilii care scot din evidenta clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare.

Cu privire la TVA, se retine ca baza de impozitare se reduce in cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau serviciilor prestate, ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj precum si in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea fiind permisa începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

De asemenea se retine ca in situatia ajustarii bazei impozabile a taxei furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Din Procesul verbal, inregistrat la A.J.F.P. -Inspectie fiscala intocmit de organele de inspectie fiscala cu ocazia unui control inopinat efectuat la X SRL avand ca obiect verificarea tranzatiilor efectuate de societate cu clientul A SRL rezulta ca:

Valoarea totala aferenta facturii emise in cadrul proiectului Depozit frigorific a fost de ..atribuite astfel:

- contractul (lucrari exterioare de racordare );
- contractul (lucrari electrice interioare);

Ulterior in baza referatului, societatea isi ajusteaza valorile neacceptate si neachitate de Societatea A aflate in sold respectiv venituri si TVA fara a emite o factura de stornare ci doar un referat in care se invoca prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal.

Se retine ca in baza referatului, in luna septembrie 2014, societatea a inregistrat in evidentele contabile operatiunea de ajustare prin trecerea pe cheltuieli , respectiv contul 654”Pierderi din creante si debitori diversi “si diminuarea TVA colectata.

De asemenea, s-a constatat ca sumele declarate de Societatea X SRL prin intermediul Declaratiei informative formular 394 reprezentand livrari/prestari de servicii efectuate catre A SRL corespund cu sumele facturate chiar daca au fost sau nu acceptate de catre partener ; in Declaratia 394 aferenta lunii septembrie 2014 Societatea X SRL a inclus eronat si sumele stornate in baza referatului prin care a diminuat veniturile inregistrate si TVA colectata.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au verificat jurnalele de vanzari si deconturile de TVA ale Societatii X SRL si au constatat ca pana la sfarsitul anului 2012, sumele declarate prin intermediul deconturilor de TVA corespund cu cele existente in evidenta contabila ; din anul 2013 cand au avut loc operatiunile inregistrate ca exigibile cu A SRL, comparand sumele inscrise in jurnalele de vanzari si deconturile de TVA cu valorile existente in evidenta contabila a societatii, s-a constatat ca existe diferente in sensul ca acestea nu corespund. Spre exemplificare, sumele inscrise in

decontul de TVA aferent lunii februarie 2013 nu corespund cu valorile existente în balanta de verificare din perioada respectiva sau jurnalul de TVA din luna septembrie 2014 nu corespunde cu valoarea înscrisa în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2014.

De asemenea, în Procesul verbal, cu privire la aspectele constatate se precizează ca:

“-lucrările prestate în anul 2012 de Societatea X SRL și acceptate de beneficiarul A SRL, conform devizelor prezentate precum și faptul generator al acestora a intervenit în respectivul an, conform art.134<sup>1</sup> alin7 din Codul fiscal. [...]Astfel stornarea acestora în anul 2013 și înregistrarea de către Societatea X SRL în sistemul TVA la încasare nu este justificată pentru lucrările ce s-au desfășurat în mare parte în anul anterior, doar o diferență de lucrări rămase a se efectua și recepțiile s-au realizat în perioada ianuarie -martie 2013.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspectie fiscală au emis Dispoziția de măsuri înregistrată la AJFP, prin care au lăsat ca măsură în sarcina societății să corecteze declarațiile fiscale astfel încât acestea să fie în corelație cu datele din evidența contabilă a societății în ceea ce privește operațiunile desfășurate cu partenerul A SRL.

Se reține că prin Raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. au respins la deductibilitate cheltuielile și au stabilit suplimentar TVA pe motiv că societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte ajustarea soldului rămas de încasat de la Societatea A SRL, operațiunea care a fost înregistrată în evidențele contabile în baza referatului din luna septembrie 2014.

În condițiile în care din prevederile legale mai sus enunțate rezultă că, în situația ajustării bazei impozabile a taxei furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce care vor fi transmise și beneficiarului respectiv în cazul înregistrării pe cheltuieli nedeductibile fiscal a unor pierderi la scoaterea din evidența a unor clienți incerti sau în litigiu, neincasate, contribuabilii care scot din evidența clienți neincasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidența a creanțelor respective în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, referatul din luna septembrie 2014 nu reprezintă document justificativ de înregistrare în evidențele contabile a pierderilor înregistrate la scoaterea din evidența a creanțelor neincasate și de ajustare a TVA în temeiul prevederilor art.138 din Codul fiscal.

Se reține că, societatea contestată a ajustat baza impozabilă fără să emită o factură de stornare a operațiunilor și fără să informeze beneficiarul despre scoaterea din evidența a creanțelor neincasate în vederea recalculării profitului impozabil și de asemenea reducerea TVA deductibilă, înregistrate inițial în evidențele contabile în baza facturii, după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în timpul controlului societatea contestată a prezentat Decizia Civilă nr. 456 rămasă definitivă în dosarul prin care Tribunalul:

“ Admite cererea în anulare formulată de creditoarea SC X în contradictoriu cu debitoarea SC A, în sensul că anulează Sentința civilă nr. 197 Tribunalului, și în consecință :

Admite cererea de emitere a Ordonanței de plată formulată de creditoarea SC X SRL în contradictoriu cu debitoarea SC A SRL și în consecință someaza debitoarea să îi plătească creditoarei suma reprezentând contravaloarea lucrării, penalități calculate și cheltuieli de judecată în termen de 30 de zile de la primirea prezentei.

Definitivă”.

La dosarul cauzei se afla și Sentința Civila nr. 1292, pronunțată de Tribunalul conținând trei pagini din care în primele două pagini se regăsesc motivele invocate pentru care „s-a respins excepția tardivității cererii de revizuire formulată de intimata SC X și s-a admis cererea de revizuire formulată de revizuenta SC A în insolvența împotriva deciziei”, de asemenea în pagina 2 se precizează „astfel caracterul cert decurge din faptul că existența creanței este neindoielnică, conform prevederilor art. 662, alin.2 C.pr Civ; raportat la articolul 1013, alin. 1 C, pr. Civ. În speța factura nefiind însoțită de către debitor aceasta comunicând prin fax creditorului, lipsa acceptului față de lipsa Devizului de lucrări acceptat, pentru care s-a emis această factura „iar în pagina a 3 a „ Pentru aceste motive în numele legii hotărăște; Respinge ca nefundată cererea în anulare formulată de creditoarea SC X în contradictoriu cu creditoarea SC A în insolvența împotriva Încheierii civile nr.197 a Tribunalului, pronunțată în dosarul” .

S-a constatat că pagina a -3 -a nu este continuarea primelor 2 pagini, în sensul că în primele două pagini a fost contestată Decizia nr. 865 pronunțată de Tribunal prin care s-a respins excepția tardivității cererii de revizuire formulată de intimata Societatea X SRL și s-a admis cererea de revizuire formulată de revizuenta Societatea A SRL în insolvența împotriva deciziei nr.456 pronunțată de Tribunal iar în pagina 3 -a este vorba despre Încheierea Civilă nr. 197 pronunțată de Tribunal în dosarul .

Se reține că în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății toate sentințele (integral) date de Tribunalul în contradictoriu cu Societatea A SRL, însă acestea nu au fost prezentate până la întocmirea Raportului de Inspecție Fiscală.

În condițiile în care, prin Sentința Civilă, pronunțată de Tribunalul în dosar s-ar fi admis cererea de revizuire formulată de Societatea A SRL, ajustarea bazei impozabile în temeiul prevederilor art.138 lit.b) din Codul fiscal putea fi efectuată în luna noiembrie 2015, în baza acestei hotărâri și de asemenea prin emiterea unei facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce iar factura de stornare trebuia transmisă și beneficiarului în vederea recalculării profitului impozabil și de asemenea reducerea TVA deductibilă, înregistrată inițial în contabilitatea în baza facturilor emise către acesta în anii 2012, 2013, după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei.

La contestația formulată, societatea contestată nu a prezentat hotărârile pronunțate de Tribunal, în dosarele având ca obiect litigiile între Societatea X SRL și Societatea A SRL.

De asemenea, societatea contestată nu a prezentat factura de stornare a operațiunilor pentru care a efectuat ajustarea bazei impozabile, care să fi fost transmisă și beneficiarului în vederea corectării evidenței contabile și recalculării profitului impozabil și diminuării TVA deductibilă, declarate în baza facturii la care se face referire în Sentința civilă.

În conformitate cu prevederile art.64, art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

-art.64

*“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



-art.72

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului 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.”*

-art.73

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri iar organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

Prin urmare, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal iar organul fiscal are sarcina sa motivele actele administrativ fiscale emise pe baza de probe.

Argumentul societății contestată potrivit căruia veniturile și TVA aferenta nu mai puteau fi încasate având în vedere ca prin Decizia Civila nr. 456 pronunțată de Tribunal, ramasa definitivă în dosar, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece prin această hotărâre instanța de judecată a admis cererea de emiteră a Ordonanței de plată formulată de creditorul Societatea X în contradictoriu cu debitorul Societatea A și în consecință s-a obligat debitorul să îi plătească creditorului valoarea lucrării, penalități și cheltuieli de judecată în termen de 30 de zile de la primirea prezentei.

Astfel, se reține ca în luna septembrie 2014 când Tribunalul a obligat Societatea A SRL să plătească suma Societății X SRL, aceasta din urmă prin referatul din septembrie 2014 își ajustează baza impozabilă prin înregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei și diminuarea TVA colectată.

În condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate dovezi obiective din care să rezulte motivul ajustării bazei impozabile efectuate în baza art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv documente din care să rezulte ca în cazul Societății A s-ar fi pronunțat o hotărâre judecătorească definitivă de închidere a procedurii falimentului prevăzută de Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței și de asemenea, nu au fost prezentate documente din care să rezulte ajustarea bazei impozabile în condițiile prevăzute de art.138 lit.b) din codul fiscal respectiv hotărâre judecătorească definitivă în cazul refuzului total sau parțial al serviciilor prestate către Societatea A SRL și mai mult nu s-a întocmit o factură de stornare a operațiunilor care să fi fost transmisă și beneficiarului, se reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în luna septembrie 2014 în baza referatului din septembrie 2014 și de asemenea au stabilit suplimentar TVA aferenta bazei impozabile.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuieli înregistrate în evidențele contabile fără a avea la baza documente justificative sau pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n).

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Cu privire la ajustarea bazei impozabile a taxei furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce , care vor fi transmise și beneficiarului.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia aceasta ar fi fost exclusă de la masa credală în baza aceluși hotărâri judecătorești, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate hotărârile judecătorești precum și alte documente din care să rezulte acest lucru.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia urmare inspecției fiscale organele specializate din cadrul AJFP, în baza Procesului au emis Dispoziția privind măsurile ca urmare a inspecției fiscale, măsuri care au fost duse la îndeplinire în totalitate potrivit Adresei emisa de Societatea X SRL ,menționăm:

Procesul verbal întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. reprezintă un act premergător inspecției fiscale.

Conform Instrucțiunilor de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal" din anexa nr.5b la O.M.F.P.nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală :

“Cap.1.

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

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

Cap.2

*1. Constatările controlului vor fi prezentate clar și concis, fără detalieri inutile, astfel încât să rezulte motivul de fapt și temeiul de drept care au stat la baza fundamentării fiecăreia. Se vor nominaliza, acolo unde legea prevede, persoanele făcute responsabile de faptele constatate. De asemenea se vor înscrive măsurile operative dispuse contribuabilului pentru respectarea prevederilor legale în materie.[...]*

*Constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului.”*

De asemenea, în anexa nr.5.a din același act normativ cu privire la formularul "proces-verbal" se precizează :

*“Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că procesul verbal reprezintă actul de control care se întocmește de organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului

inopinat, încrucișat , în cazul efectuării unei cercetări la fața locului sau pentru consemnarea unor fapte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Se reține ca în baza procesului verbal se înscriu măsurile operative dispuse contribuabilului pentru respectarea prevederilor legale în materie

Procesul verbal nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere , acesta reprezintă un act premergător efectuării unei inspecții fiscale.

Dupa cum s-a aratat și mai sus prin Dispoziția de măsuri înregistrată la AJFP, organele de inspecție fiscală au lăsat ca măsura societății contestată să corecteze declarațiile fiscale astfel încât acestea să fie în corelație cu datele din evidența contabilă a societății în ceea ce privește operațiunile desfășurate cu partenerul A SRL.

Societatea contestată face referire la adresa prin care a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri înregistrată la AJFP respectiv corectarea declarațiilor fiscale astfel încât acestea să fie în corelație cu datele din evidența contabilă a societății în ceea ce privește operațiunile desfășurate cu partenerul A SRL.

În vederea soluționării contestației cu privire la acest capăt de cerere , organul de soluționare a contestației a solicitat organul fiscal din cadrul A.J.F.P., copia adresei și documentelor depuse de către societatea contestată, la organul fiscal teritorial, urmări măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri înregistrată la AJFP .

Organul fiscal din cadrul A.J.F.P., a transmis copiile deconturilor de TVA și copia adresei , depuse de societate, din care rezultă ca „urmări dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală va comunica următoarele:

-În luna februarie 2013 a fost depus decontul de TVA cu o diferență de ..lei.

-În luna martie 2013 s-a corectat în decont această sumă”, rezultând astfel ca , societatea contestată nu a corectat decontul de TVA cu privire la operațiunea de ajustare a TVA în valoare de ... lei și nu a depus declarație rectificativă pe anul 2014 prin care a corectat profitul impozabil cu suma de ...lei și impozitul pe profit datorat bugetului de stat pe anul 2014.

De asemenea, la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte ca Societatea X SRL ar fi corectat decontul de TVA cu privire la operațiunea de ajustare a TVA aferentă bazei impozabile și ar fi depus declarație rectificativă pe anul 2014 prin care a corectat profitul impozabil și de asemenea impozitul pe profit datorat bugetului de stat pe anul 2014.

Prin urmări argumentul societății contestată nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, acesta urmând a fi respins ca neîntemeiat.

În consecință având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele societății contestată, neînsoțite de dovezi obiective, nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speta se vor aplica prevederile se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiata, 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;*”

și se va respinge contestația ca neîntemeiata cu privire la cheltuielile și TVA în, respinse la deductibilitate respectiv stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în condițiile în care nu au fost prezentate documentele justificative prevăzute de lege privind operațiunea de ajustare în temeiul prevederilor art.138 din Codul fiscal.

2.Cu privire la veniturile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe asupra veniturilor impozabile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în baza situațiilor de lucrări prezentate de societate și care s-au constatat a fi executate și nefacturate, în condițiile în care la contestația formulată nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în contul 712”Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” conform Ordinului MP nr.1802/2014, prestarile de servicii efectuate către beneficiari, nefacturate și nereceptionate de aceștia la sfârșitul lunii.

Urmare dispoziției de măsuri societatea contestată a prezentat situația (anexa 18 la Raportul de inspecție fiscală) din care rezultă costurile serviciilor în curs de execuție, drept pentru care la calculul impozitului pe profit aceste sume au fost considerate aferente trimestrelor în care s-au efectuat și care vor genera majorări de întârziere; organele de inspecție fiscală au constatat că singura care generează diferența de impozit este venitul din lucrarea executată și nefacturată la data de 31.12.2017, conform situației prezentate de societate în acest sens.

În condițiile în care din situația prezentată de societate, s-a constatat că aceasta nu a facturat către beneficiarii finali suma..., organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar la 31.12.2017, venituri impozabile.

În contestația formulată, societatea contestată susține că în Situația “Anexa 1- Venituri estimate”, întocmită de directorul tehnic al societății, și care constituie Anexa nr. 18 la raportul de inspecție fiscală, au fost estimate veniturile din perioada 01.01.2013 - 30.06.2018 care s-ar fi obținut printr-o mai bună programare a producției, respectiv dacă toate lucrările contractate sau atribuite la procedurile de achiziție publică s-ar fi putut executa în trimestrele respective, fără a se ține cont de termenele contractuale sau dacă ar fi fost contractate și alte lucrări; susține că suma nu reprezintă costurile materiale sau cheltuieli cu serviciile aferente lucrărilor în curs de execuție din luna decembrie 2017, ci este o sumă estimată de societate pentru acoperirea pierderii din trimestrul IV 2017. Din Situația “Anexa 1- Venituri estimate”, rezultă că aceeași sumă a fost considerată diminuare de venituri în al 2-lea trimestru. La data de 31.12.2017 erau înregistrate cheltuieli materiale aferente producției neterminate, conform situației contabile anexate, care ar fi putut fi considerate venituri de realizat la data facturării și recepționării lucrărilor.

Societatea contestată arată că cheltuielile aferente lucrărilor neterminate la 31.12.2017 sunt în suma de ...lei și nu puteau genera venit impozabil stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală.

Deși, nu s-a utilizat contul 712 pentru veniturile de realizat, societatea arată că a ținut evidența contabilă analitică și cea extracontabilă a cheltuielilor pe lucrări,

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

inclusiv pentru lucrările neterminate. Situația fiscală corectă a veniturilor din lucrările în curs de execuție se stabilește pe baza situației cheltuielilor aferente înregistrate în contabilitate iar estimarea efectuată de organele de inspectie fiscală nu a fost rezonabilă fiind departe de starea de fapt.

Potrivit Ordinului nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

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

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

*(3) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.[...]*

*“446 .-(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 operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

*(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.*

*(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.*

*(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".*

Potrivit monografiei contabile ,cu ajutorul „Contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se ține evidența costului de producție al serviciilor în curs de execuție, precum și variația acestuia.

*În creditul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:*

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

*În debitul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:*

*- reluarea serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (332).”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-

verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca în timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat evidenta contabila analitica a materiilor prime și materialelor precum și situații din care sa rezulte unde au fost utilizate materiile prime achizitionate respectiv prestarile de servicii achizitionate unde au fost utilizate .

De asemenea, s-a constatat ca societatea nu a inregistrat in contul 712"Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie " contravaloarea lucrarilor nereceptionate la beneficiar pana la sfarsitul perioadei in corespondenta cu contul 332 "Servicii în curs de execuție", conform Ordinului MP nr.1802/2014.

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, au lasat in sarcina societatii ca masura"Intrarea in posesie a tuturor situatiilor de lucrari, devizelor, proceselor verbale(datate si semnate de catre partenerii societatii).

La pct.1.3"Motivul de fapt" se mentioneaza ca:"In timpul inspectiei fiscale s-a constatat faptul ca societatea a emis mai multe facturi reprezentand facturi de prestari servicii care nu au situatii de lucrari(devize, procese verbale etc.) semnate de beneficiarii lucrarilor care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor cu materii, materiale.De asemenea unele facturi cu care s-a achizitionat diferite prestari de servicii nu au situatii de lucrari, neputand stabili cu exactitate felul si cantitatea lucrarilor."

Se retine ca urmare dispozitiei de masuri, societatea a prezentat o situatie denumita "Anexa 1-Venituri estimate" unde sunt prezentate veniturile, cheltuielile, diferente precum si venituri suplimentare , pe perioada 01.01.2013-30.09.2018.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat situatia prezentata de societate in timpul controlului si au constatat ca veniturile suplimentare au fost prezentate trimestrial de catre societate iar acestea vor genera doar accesorii pe perioada verificata; singurul venit suplimentar care genereaza diferenta de venituri din lucrari executate si nefacturate sunt veniturile la 31.12.2017, stabilite de insasi societatea contestatara prin situatia prezentata.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora in categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au luat in calcul la stabilirea rezultatului fiscal pe anul 2017, veniturile din prestari servicii executate si nefacturate, conform situatiei prezentata de societate.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia in situatia "Anexa 1-Venituri estimate"intocmita de directorul tehnic al societatii , au fost estimate veniturile din perioada 01.01.2013-30.06.2018 care s-ar fi obtinut printr-o mai buna programare a productiei , nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care aceasta situatie a fost prezentata urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala prin Dispozitia de masuri.

De asemenea nici celelalte argumente prezentate in sustinerea contestatiei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele au analizat cheltuielile societatii.

In conditiile in care s-a constatat ca societatea a emis mai multe facturi reprezentand contravaloare prestari servicii care nu au situatii de lucrari(devize,

procese verbale etc.) semnate de beneficiarii lucrarilor care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor cu materii, materiale precum si faptul ca s-a achizitionat diferite prestari de servicii pentru care nu s-au prezentat situatii de lucrari in vederea stabilirii cu exactitate a felului si cantitatea lucrarilor, organele de inspectie fiscala au solicitat acesteia prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prezentarea tuturor situatiilor de lucrari, devizelor, proceselor verbale (datate si semnate de catre partenerii societatii.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, societatea contestatare a prezentat Situatiia "Anexa 1-Venituri estimate" in care se mentioneaza la rubrica "venituri suplimentare" si veniturile la 31.12.2017, care urmare analizei efectuate de organele de inspectie fiscala s-au constatat ca fiind nefacturate si neinregistrate in evidentele contabile.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala nu au procedat la estimarea acestor venituri, asa cum sustine societatea contestatara. Aceste venituri au fost stabilite ca fiind suplimentare de insasi societatea contestatare.

Mai mult, la contestatia formulata, societatea contestatare potrivit legii, avea posibilitatea de a prezenta o alta situatie din care sa rezulte veniturile si cheltuielile inregistrate in evidentele contabile urmare lucrarilor prestate, pe perioada verificata.

La contestatia formulata a prezentat doar situatia consumurilor pe perioada 01.12.2017-31.12.2017 de materii prime, combustibil (motorina) si fisa contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" fara a prezenta situatii de lucrari in vederea stabilirii cu exactitate a felului si cantitatea lucrarilor, a materiilor si materialelor utilizate a serviciilor achizitionate.

In contestatia formulata societatea contestatara mentioneaza ca "desi nu am utilizat contul 712 pentru veniturile de realizat, am tinut evidenta contabila analitica si cea extracontabila a cheltuielilor pe lucrari, exclusiv pentru lucrarile neterminate" insa la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare si o alta situatie privind veniturile si cheltuielile aferente prestarilor de servicii pe perioada verificata, alta decat cea prezentata organelor de inspectie fiscala urmare solicitarii acestora si care constituie anexa 18 la Raportul de inspectie fiscala.

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

***"(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]  
d) dovezile pe care se întemeiază;"***

iar la art.276 din același act normativ se prevede:

***"(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.***

***(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."***

Avand in vedere ca potrivit prevederilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntat, contribuabilii au sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor lor iar la contestatia formulata nu au fost anexate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea determinata de organele de inspectie fiscala , desi potrivit prevederilor legale mai sus enuntate aceasta avea posibilitatea de a prezenta la contestatia formulata documente suplimentare, in speta se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala si se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la veniturile impozabile, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala in baza situatiei prezentate de societate in timpul inspectiei fiscale.

3.Referitor la veniturile stabilite suplimentar si TVA colectata suplimentar, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita să se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar veniturile impozabile și au colectat suplimentar în condițiile în care s-a constatat ca livrarea de autovehicule către persoane afiliate s-a efectuat sub prețul pieței.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a vândut către persoane afiliate mijloace de transport in baza urmatoarelor facturi:

-factura emisa către persoana fizica, reprezentând contravaloare microbuz in valoare de ..lei și TVA în valoare de .. lei.

Autoturismul a fost achiziționat in luna ianuarie 2008 cu prețul de ...lei.

Microbuzul a fost evaluat la suma de..., conform raportului de evaluare, efectuat de Societatea K , din raport rezulta ca prețul de piață al autoturismul in perioada 21 ianuarie 2008 -17 ianuarie 2019 s-a diminuat cu suma de ...lei, iar la data vanzarii respectiv 17.03.2015 valoarea recalculata in baza evaluarii a fost de ..lei, rezultand o diferența între prețul rezultat din raportul de evaluare și prețul de vanzare de ...lei .

- factura emisa către persoana fizica , reprezentând contravaloare autoturism VW Tiguan, in valoare ...lei și TVA în valoare de .. lei. Autoturismul a fost achiziționat in luna aprilie 2010 cu prețul de ..lei .

Autoturismul a fost evaluat la suma de ...lei conform Raportului de evaluare , efectuat de Societatea K; din raport rezulta ca prețul de piață al autoturismul in perioada 01.04.2010 -17 ianuarie 2019 s-a diminuat cu suma de ... lei iar la data vanzarii, respectiv 17.03.2015 valoarea recalculata în baza evaluarii a fost de ..lei, rezultand diferența de venit ... lei.

-factura emisa către persoana fizica reprezentând contravaloare autoturism marca Toyota la prețul de ...lei și TVA în valoare de ... lei ;autoturismul a fost achiziționat in luna martie 2009 la prețul de ...lei.

Autoturismul a fost evaluat la suma de ...lei, conform Raportului de evaluare efectuat de Societatea K; din raport rezulta ca prețul de piață al autoturismul in perioada martie 2009 - ianuarie 2019 s-a diminuat cu suma de ...lei, iar la data vanzarii, respectiv data de 12.01.2016 valoarea recalculata in baza evaluării a fost de ...lei de unde rezulta diferența de venit in suma de ...lei.

Luand în considerare Raportul de evaluare, efectuat de Societatea K organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare și au colectat TVA suplimentar din vanzarea de autovehicule către persoane afiliate urmare reincadrării operatiunii în conformitate cu prevederile art.11 din Codul fiscal.



În contestația formulată societatea contestată susține că inspectorii fiscali nu sunt autorizați să efectueze evaluări de bunuri prin extrapolarea pe alte perioade a algoritmului de calcul utilizat de evaluatorul autorizat, ci trebuiau să determine valoarea de piață prin: metoda comparării prețurilor, metoda prețului de revânzare sau metoda cost-plus, aplicate punctual la datele la care au avut loc tranzacțiile între persoanele afiliate.

Arată că în evidența contabilă, autoturismele vândute erau amortizate integral la data vânzării; aceasta nu este de acord cu determinarea prin estimare a valorii mijloacelor auto de către organele de inspecție fiscală și de asemenea cu impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar asupra diferenței de bază de impozitare în valoare recalculată la data vânzării cu indicii de depreciere din raportul evaluatorului autorizat.

Potrivit prevederilor art.7, pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]”*

*26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;*

*d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.*

*Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;”*

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că între persoanele fizice și asociatul unic al Societății X, există relație de afiliere.

La art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2015, se prevede:

*“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.*

Respectiv la art.11 (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016, se prevede:

*“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.”*

La pct.32 din același act normativ prețul de piață este definit ca fiind *„suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”*

În speta s-a constatat ca tranzacțiile între persoane afiliate nu reflecta prețul pieței, mijloacele auto fiind vandute către persoanele fizice afiliate sub prețul pieței, stabilit de evaluator autorizat.

Se reține ca în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală pot utiliza mijloacele de probă prevăzute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*“(2) 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 contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;”*

iar în conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

Se reține ca, în vederea stabilirii pretului de piață pentru mijloacele auto în cauza organele de inspecție fiscală au utilizat mijloace de probă, în speta Raportul de evaluare întocmit de Societatea K SRL la cererea clientului Societatea X SRL din care rezulta ca:

*„In baza informațiilor disponibile, în urma analizelor, metodelor și raționamentelor aplicate (...)valoarea de piață a dreptului deplin de proprietate asupra proprietății descrise în acest raport la data de 15.01.2019 este:*

*-autoturism Toyota Avensis -Valoarea de piață ..lei;*

*-autoturism Volkswagen Tiguan -valoare de piață ..lei;*

*-autoturism Volkswagen Transporter -valoarea de piață ... lei;*

*[...]*

*Valoarea nu include TVA”*

Din Raportul de evaluare întocmit de Societatea K rezulta ca valoarea de piață a fost determinată prin *„Analiza comparativă care se bazează pe asemănări și*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*diferente între active și condițiile de tranzacționare. Metoda este o abordare globală urmărind raportul cerere-oferta pe piața specifică bunului studiat. Ea se bazează pe valoarea rezultată în urma tranzacțiilor cu active similare sau asimilabile efectuate.”*

Prin urmare, în baza Raportului de evaluare întocmit de Societatea K, organele de inspecție fiscală au stabilit că prețul de piață la data vânzării, conform raportului de evaluare .

Potrivit legii, la stabilirea pretului de piață între persoane afiliate, autoritățile trebuie să examineze în primul rând dacă persoane independente, cu un comportament adecvat ar încheia o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În condițiile în care , organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de vânzare al autoturismelor în cauză nu reflectă prețul de piață se reține că, în mod legal, au reîncadrat operațiunea în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării tranzacției, potrivit căruia:

*“(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economice 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 urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în raportul de evaluare întocmit de evaluator autorizat la cererea societății contestatăre .

Argumentul societății contestatăre potrivit căruia evaluarea efectuată după câțiva ani de la înstrăinarea mijloacelor fixe în cauză nu are relevanță deoarece, după vânzare bunurile au putut suferi îmbunătățiri care au condus la majorarea valorii de piață nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte că mijloacele auto au suferit îmbunătățiri care să ducă la majorarea valorii după vânzarea acestora de către societatea contestatăre către persoanele fizice afiliate.

Referitor la afirmația societății contestatăre potrivit căruia , inspectorii fiscali nu sunt autorizați să efectueze evaluări de bunuri prin extrapolare pe alte perioade a algoritmului de calcul utilizat de evaluatorul autorizat , ci trebuia să determine valoarea de piață prin metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal, menționăm:

Raportul de evaluare întocmit de Societatea K SRL, membru corporativ ANEVAR, este un mijloc de probă prevăzut la art.55 din Codul de procedură mai sus enunțat în baza căruia organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

În conformitate cu prevederile art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza*

*probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

iar în conformitate cu prevederile art.106 din același act normativ:

*„(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”*

Prin urmare, prețul de piață determinat de organul de inspecție fiscală în baza Raportului de evaluare întocmit de Societatea K, evaluator autorizat, este unul real și reflectă prețul pieței, astfel ca argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Astfel în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar diferența de venituri impozabile pe anul 2015 și anul 2016 în condițiile în care s-a constatat ca tranzacțiile între persoanele afiliate s-a realizat sub prețul pieței.

În conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015 respectiv art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016:

*“(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 pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2015, se prevede:

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

La pct.5 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016, se prevede:

*“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”*

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se specifică:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz.*

Potrivit prevederilor legale enuntate, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Se retine ca reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare se efectueaza potrivit legii contabilitatii si reglementarilor contabile aplicabile fiecarei categorii de persoane conform prevederilor legale.

Potrivit prevederilor OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate:

*"57. - (1) Contabilizarea si prezentarea elementelor din bilant si din contul de profit si pierdere tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al angajamentului în cauza. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.*

*(2) Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.[...].*

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

*441. - (1) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:*

*a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;"*

Asupra veniturilor impozabile determinate suplimentar s-a colectat suplimentar TVA.

TVA a fost colectata în conformitate cu prevederile art 128, art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

completările ulterioare, în vigoare pe anul 2015 respectiv prevederile art.270, art.280, art.281, art.282, art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016, potrivit căroră:

-art.128

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

-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 amânata.*

*(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). Aceasta data determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

-art.134<sup>1</sup>

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

*(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. “*

-art.134<sup>2</sup>

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

-art.137

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:  
a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni;”*

-art.140

*“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

Potrivit art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

*“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:*

*a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;”*

În conformitate cu prevederile art.150 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.307 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal: :

*“(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii, cu exceptia cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) si art. 160."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar .

Se retine ca, baza impozabila a taxei pe valoarea adaugata este constituita , pentru livrari de bunuri si prestari de servicii , din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert.

De asemenea, se reține ca, pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator și exigibilitatea taxei intervine la data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar .

În consecinta , având în vedere prevederile legale mai sus enuntate , documentele existente la dosarul cauzei și faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge ca neintemeiata contestatia și cu privire la veniturile impozabile și TVA colectata stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala.

4.Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal și TVA, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor și TVA aferente achizitiilor efectuate de la furnizorii S SRL, C SRL N SRL și T SRL în conditiile in care din mijloacele de proba administrate s-a constatat ca achizitiile în cauza nu au la baza documente justificative care sa probeze realitatea operatiunilor.**

In fapt, urmare verificarii s-a constatat ca pe perioada verificata, societatea contestatara a efectuat achizitii de servicii de la furnizori din care TVA, care nu au la baza documente care sa probeze realitatea operatiunilor si anume:

a) Pe perioada ianuarie -iunie 2014 s-au inchiriat utilaje de la Societatea S SRL iar in baza facturilor emise de locator , societatea contestatara a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli si TVA aferenta.

S-a constatat ca in perioada ianuarie-martie 2014, societatea X SRL a declarat achizitii de la societatea S și TVA aferenta, furnizorul declarand livrări către societatea X;pe perioada mai - iunie 2015, societatea X SRL a declarat achizitii de la societatea S și TVA, iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X SRL.

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate și administrarii mijloacelor de proba (note explicative reprezentant legal Societatea X SRL, baza de date ANAF, Procesul verbal intocmit de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF, nota explicativa luata reprezentantului legal al societății S SRL)organele de inspectie fiscala au concluzionat ca Societatea S nu a desfasurat activitate comerciala și a acționat ca societate interpusa în vederea disimularii realitatii operatiunilor și a provenientei bunurilor/serviciilor în scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale , în speta crearea de cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și TVA deductibila.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile inscrise în facturile emise de societatea S în calitate de furnizor către societatea X SRL nu sunt reale iar facturile în cauza nu constituie documente justificative de inregistrare în contabilitate în înțelesul art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

În temeiul prevederilor art.11 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile în cauza iar în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea S.

b)Pe perioada martie -aprilie 2015, Societatea X SRL a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu servicii și TVA aferenta în baza facturilor emise de furnizorul C SRL .

Din baza de date ANAF, a rezultat ca societatea X SRL a declarat achizitii de la societatea C , în perioada martie - aprilie 2015 și TVA, iar societatea furnizoare în aceeași perioada a declarat livrări către societatea X SRL și TVA.Societatea C nu a declarat livrările din luna aprilie 2015 .

Totodata s-a constatat ca C nu declara achiziții de la nici o alta societate, numai livrări în cursul anului 2015.

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate precum și administrării mijloacelor de proba(baza de date ANAF,Procesul-verbal întocmit de către inspectorii antifrauda din cadrul DRAF,adresa emisa de Primărie ), organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de societatea C SRL , au avut scopul de a crea avantaje fiscale societății X SRL constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale de plata la bugetul general consolidat al statului, cu consecința creării de avantaje financiare pentru persoanele implicate în circuitul fictiv.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de societatea C SRL nu au calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care au procedat la reincadrarea tranzacțiilor în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA înregistrate în evidentele contabile în baza acestor facturi.

c)-In luna decembrie 2015, Societatea X SRL a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal și TVA în baza facturilor emise de Societatea N SRL.

Potrivit bazei de date ANAF societatea X a declarat achizitii de la societatea N SRL, în luna decembrie 2015 și TVA aferenta, iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X SRL.

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate și administrării mijloacelor de proba (baza de date ANAF, Procesului verbal intocmit de inspectorii antifrauda din cadrul DRAF,notele explicative date de administratorul societății N SRL), organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise în numele societății N SRL au avut scopul de a crea avantaje fiscale societății X SRL constând în înregistrarea de cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale de plată la bugetul general consolidat al statului.

Având în vedere că societatea nu a putut prezenta documente care să dovedească realitatea executării lucrărilor facturate de societatea N SRL iar administratorul societății furnizoare precizeaza că nu a emis facturile și nu a prestat serviciile, s-a constatat ca facturile emise de societatea N SRL nu reflecta operațiuni reale si nu constituie documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate astfel ca, în baza art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare au reincadrat tranzacțiile și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA înregistrate în evidentele contabile în baza acestor facturi .



d) In luna februarie 2014, Societatea X SRL a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal si TVA deductibila in baza facturilor emise Societatea T SRL.

Potrivit declaratiei informative formular 394, societatea X SRL a declarat achizitii de la societatea T SRL, în perioada februarie 2014 și TVA, iar societatea furnizoare a declarat livrări către societatea X SRL, în aceeași perioadă .

Urmare analizei documentelor prezentate de societății și administrării mijloacelor de proba ( baza de date ANAF, nota explicativa , Procesul verbal intocmit de inspectorii antifrauda, adresa emisa de Primaria Sibiu), organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea T SRL nu a avut capacitatea să presteze serviciile înscrise în facturi, aceasta având rolul de societate interpusa în circuitul tranzactional fictiv, cu scopul de a crea avantaje societății X constând în TVA deductibila si cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, s-a constatat ca facturile emise de societatea T SRL către societatea X SRL nu reflecta operatiuni reale si nu reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate în sensul art. 6 alin. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, astfel ca în temeiul art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile în cauza iar în temeiul prevederilor art.19, art.21 alin.(1) și alin(4) lit.f) din același act normativ au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile și TVA în, inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea T SRL.

În contestatia formulata, societatea contestatara sustine ca toate lucrările subcontractate au la baza contracte încheiate, precum si facturi emise de prestatori cu documente de plată atașate, de regulă, chitanțe, documente justificative semnate si înregistrate corespunzător în contabilitate iar în unele cazuri facturile furnizorilor sunt însoțite de situații de lucrări si procese verbale de recepție.

Arata ca ,clientii săi sunt în majoritate autorități publice sau agenți economici de stat sau privați, pentru care în toate cazurile s-au încheiat contracte de execuție însoțite de devize, oferte de lucrări. Faptul că,subcontractorii nu au emis în toate cazurile devize si/sau situații de lucrări nu poate fi imputat Societății X SRL, deoarece a cuprins lucrările respective executate de terti în devizele si/sau situațiile de lucrări contractate cu beneficiarii finali. O parte reprezintă excavații cu utilaje închiriate, respectiv contracte de prestări servicii de închiriere.

In Situația lucrărilor executate de Societatile S, C, T si N, anexată la contestație, se prezintă lucrările executate sau serviciile prestate de subantreprenori si lucrările contractate de Societatea X SRL în care au fost cuprinse si facturate beneficiarilor finali.

Din Situația anexată la contestație, lucrările subcontractate cu firmele nominalizate se reflectă si sunt aferente veniturilor impozabile realizate.

Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatara sustine ca aceasta se regăsește în TVA colectată aferentă veniturilor realizate.

În drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit cărora:

-art.19

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

*-art.21*

*"(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."*

*[...]*

*"(4) Urmatoarele 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, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activitatilor desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

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

*44. Înregistrările în evidenta 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, consultanta, asistenta sau alte prestari 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 activitatilor desfășurate.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede:

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

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

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează pe baza de documente justificative. Cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit prevederilor OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

*"57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."*

Din prevederile legale enunțate se reține că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acestuia; principiul prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se reține totodată că, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea; forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

În materie de TVA, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, când au avut loc achizițiile de servicii, în speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.134

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

-art.134<sup>1</sup>

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

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

-art. 134<sup>2</sup>

*"Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

-art.145

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

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

*-art.146*

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:*

*-pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii în cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

La art.147<sup>1</sup> din acelasi act normativ se prevede:

*“(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”*

Avand in vedere prevederile legale incidente spetei se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei care intervine la data la care are loc faptul generator; faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala.

Astfel, prin excepție legiuitorul a prevăzut ca prestările de servicii 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.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

*“Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel puțin informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.”*

Se retine astfel ca, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal precum si situatii de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc ca serviciile au fost efectuate si acceptate de beneficiari.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate si sustinerile societatii contestatare se retin urmatoarele:

a) Cu privire la cheltuieli cu serviciile si TVA inregistrate in evidentele contabile , pe perioada ianuarie 2014-iunie 2014, in baza facturilor emise de Societatea S , din documentele existente la dosarul cauzei se rețin urmatoarele:

Potrivit bazei de date ANAF, pe perioada ianuarie -iunie 2014 , Societatea X SRL a declarat achizitii de la Societatea S și TVA aferenta, furnizorul declarand livrarile efectuate catre societatea X SRL;pe perioada mai - iunie 2015, societatea X SRL a declarat achizitii de la Societatea S SRL și TVA, iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X SRL.

Se reține ca inchirierea de utilaje s-a efectuat în baza Contractelor de închiriere utilaje, încheiate între Societatea S în calitate de locatar și societatea X SRL în calitate de locatar, obiectul contractelor reprezentand inchirierea unui excavator.

Potrivit contractului pretul închirierii inclusiv TVA, durata fiind de un 1 (un) an .

Potrivit Contractului, pretul închirierii este de ..inclusiv TVA , durata contractului fiind de 6 luni.

In ambele contracte se mentioneaza ca chiria se va plăti în transe egale de 5.000 lei zilnic pe baza de factura pana la sfârșitul perioadei de contractare, conform facturilor emise de locatar.

Contractele au fost semnate din partea societatii S SRL de directorul general și din partea societății X SRL de către directorul general.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca în luna ianuarie 2014, Societatea X SRL a înregistrat în evidenta contabilă 15 facturi emise de societatea S , fiecare în valoare de aproximativ 5.000 lei cu TVA.In timpul controlului s-au prezentat doar 14 facturi.

In luna martie 2014 societatea contestatara a înregistrat în evidenta contabilă 15 facturi emise de societatea S , fiecare în valoare de aproximativ 5.000 lei cu TVA; Cele 30 de facturi reprezintă lucrări excavator, aceste facturi au fost identificate în registul jurnal aferent lunilor respective iar în contabilitate au fost inregistrate în contul 628 „Alte servicii executate de terti” și contul 4426”TVA deductibila” .

Se reține ca facturile în cauza au fost achitate în numerar, în timpul controlului fiind prezentate 30 de chitante iar în contabilitate plata facturilor a fost înregistrată astfel:15 chitante apar inregistrate în contabilitate în corespondență cu contul 4551”Asociati/actionari conturi curente”; în registrul de casă au fost identificate doar 11 chitante ca fiind achitate din casierie, iar 4 chitante sunt înregistrate ca fiind achitate din ”avans ” în contul 542 „Avansuri de trezorerie”.

Totodata s-a constatat ca facturile sunt emise în zile consecutive pe fiecare fiind înscrise 20 ore de săpătură, iar în cazul chitantelor există două chitante emise cu numărul 75, emise la date diferite reprezentând contravaloarea a doua facturi diferite.

În perioada 01.05.2015 -07.06.2015 au fost emise 38 de facturi către societatea X SRL, zilnic câte o factură, fiecare în valoare totală de 5000 lei; facturile au numere de la 300 la 337 iar la rubrica denumirea produsului /serviciului este înscrisă mențiunea „prestări servicii săpături” .

Facturile au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări al societății contestată în lunile mai și iunie 2015 și au fost înregistrate în contabilitate astfel:

- în contul 628 „Alte servicii executate de tert”
- în contul 301”Materii prime” și ulterior pe cheltuieli.
- în contul 4426 „TVA deductibilă”

Conform registrelor de casă aferent lunilor mai - iunie 2015, facturile au fost achitate în numerar în ziua emiterii, chitantele emise având același număr cu facturile. Din registrul de casă rezultă că în lunile mai și iunie 2015, societatea a fost creditată de către asociatul unic.

În facturi la rubrica delegat se menționează „Corespondența” iar contractul și procesul verbal de recepție a lucrărilor sunt semnate din partea societății S SRL de administrator în calitate de director/diriginte de șantier. S-a constatat că formatul facturilor și chitantelor emise în anul 2014 sunt diferite de formatul facturilor și chitantelor emise în anul 2015.

Se reține că în timpul controlului a fost prezentată și situația finală de lucrări conform contract, pentru lucrările:

- Statie Apă
- Excavatii
- Excavatii prize pământ Apa - Canal (155 locatii)
- Profil săpătură conform indicații
- Transport

De asemenea a fost prezentat Procesul verbal de recepție a lucrărilor unde se menționează:

Denumire investiție: Excavatii conform proiect atașat la contract

Faza din lucrare supusă verificării:

- Pozare tubulatura metropolitană între camerele;
- Pozare cabluri iluminat;
- Profil M - folie, nisip, compactate, balast.
- Elemente de identificare(sector, por dune, ax, cotă, etc.) - plan de situații ;
- Concluzii- Pozarea tubulaturii a fost executată în conformitate cu standardele în vigoare.

-Lucrarea a fost executată.”

Însă, din nota explicativă dată de administratorul Societății S SRL, în fața inspectorilor antifraudă DRAF, rezultă:

**"Operațiunile cu societățile de mai sus și cu alte societăți nu sunt reale. Deoarece sunt bolnav și am vrut să îmi recuperez o parte din banii dați cu împrumut am acceptat la propunerea lui să întocmesc facturi și chitante fără ca operațiunile să existe în realitate. Menționez că la îndrumarea lui am făcut tot."**

Din nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă din cadrul DRAF de către administratorul Societății X SRL, rezultă:

"Cantitățile executate de fiecare în parte nu se pot identifica exact pentru fiecare factură în parte deoarece într-o zi au fost și două utilaje la lucru. Cantitatea totală de

săpătură se poate vedea din devizele de lucrări transmise de noi către beneficiarii lucrărilor. Nu s-au întocmit fisele zilnice de activitate deoarece plata se făcea la terminarea lucrărilor din fiecare zi.

Nu am suportat alte cheltuieli privind consumul de carburanti sau transporturile executate de către acestia. La executia lucrărilor după ce se pozau cablurile rămânea o cantitate în plus ce trebuia transportată de la lucrarea respectiva. Nu cunosc dacă cantitatea de 1.700 km a fost executată, calculul pe contract se făcea la cantitățile fizice executate de constructor. Nu există documente de transport deoarece nu ni s-au cerut de către transportator și nici de executantul lucrării. Persoana care săpa era operatorul de pe utilaj și motorina și-o aproviziona singur. Transportul deșeurilor se făcea fără să întocmim documente de transport.”

Din baza de date ANAF a rezultat ca Societatea S nu a avut angajați , nu a depus declarația formular 112 pentru perioada 2014-2015 , a fost declarata inactiva din august 2015 ca urmare neindeplinirii obligatiilor declarative a fost radiata în martie 2017.

La dosarul cauzei se afla și Procesul verbal încheiat de inspectorii antifrauda DRAF, urmare controlului operativ și inopinat efectuat la Societatea S SRL din care rezulta ca ”Societatea S și-a reluat doar scriptic activitatea comerciala și a acționat ca societate interpusa în vederea disimularii realitatii operatiunilor și a provenientei bunurilor/serviciilor, în scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale, în speta crearea de TVA deductibila și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit datorate bugetului de stat de către societatile beneficiare.”

Prin urmare se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile inscrise în facturile emise de societatea S SRL în calitate de furnizor către societatea X SRL nu sunt reale iar facturile în cauza nu îndeplinesc calitatea de documente justificative de contabilitate în înțelesul art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Mai mult, se reține ca serviciile facturate nu au fost efectuate de Societatea S SRL în condițiile în care reprezentantul legal al societății, în nota explicativa , precizeaza în mod clar ca operatiunile cu Societatea X SRL precum și alte societati nu sunt reale și ca a acceptat sa întocmesca facturi și chitante fără ca operatiunile sa existe în realitate.

De asemenea, se reține ca facturile în cauza , achitate în numerar , nu sunt însoțite de situații de lucrări , rapoarte de lucru, alte documente prevazute de lege, acceptate de beneficiar( fapt recunoscut și de societatea contestatara în contestatia formulata) din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv de Societatea S.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta ca prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, însă în speta administratorul S precizeaza în mod clar ca operatiunile nu sunt reale.

Cu privire la TVA din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca faptul generator în cazul prestarilor de servicii intervine la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate, la data acceptarii acestora de către beneficiari.

Însă în speta din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca serviciile facturate ca fiind prestate de Societatea S nu au fost efectiv executate de aceasta societate și prin urmare cheltuielile cu serviciile și TVA aferenta au fost înregistrate în evidentele contabile fără a avea la baza documente justificative care sa probeze realitatea operatiunilor.



Cu privire la cheltuielile și TVA înregistrate în evidențele în baza facturilor emise de Societatea C, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Din baza de date ANAF, a rezultat ca societatea X SRL a declarat achiziții de la societatea C SRL, în perioada martie - aprilie 2015 și TVA, iar societatea furnizoare în aceeași perioadă a declarat livrări către societatea X SRL în aceeași perioadă. Societatea C nu a declarat livrările din luna aprilie 2015.

Totodată s-a constatat ca C nu declara achiziții de la nici o altă societate, numai livrări în cursul anului 2015.

Portiv situației furnizori facturi + plăți, societatea C a emis către societatea X SRL 48 de facturi în perioada 02.03.2015 - 28.04.2015 fiecare în valoare de aproximativ 5.000 cu TVA cu numere consecutive 1-48 care au fost achitate cu chitanțe care au același număr și aceeași dată ca și facturile.

În registrul de casa prezentat au fost identificate 19 chitanțe iar pentru restul de 29 de chitanțe au fost identificate în registrul jurnal ca fiind achitate direct din contul 4551 „Actionari/Asociați conturi curente”.

Cele 48 de facturi au fost identificate în registrul jurnal și au fost înregistrate în contabilitate astfel:

-în contul 628 „Alte servicii executate de terți”

-în contul 4428 TVA neexigibilă iar ulterior din 4428 „TVA neexigibilă” a fost înregistrată în contul 4426 „TVA deductibilă”, odată cu efectuarea plăților, Societatea C aplicând „TVA la încasare” pe această perioadă.

În facturi, la rubrica delegat este înscrisă PF, iar contractul și procesul verbal de recepție a calității lucrărilor sunt semnate din partea societății C SRL, de către PF.

Din baza de date ANAF rezulta ca administrator (judiciar) al societății a fost persoana fizică iar potrivit REVISAL, Societatea C nu avea angajați pe postul de operator utilaje.

În procesul verbal de recepție a lucrărilor, prezentat în timpul controlului, se menționează:

„Denumire investiției: Excavatii conform proiect atașat la contractul;

Faza din lucrare supusă verificării: Pozare tubulatură metropolitană între camerete, Pozare cabluri iluminat

Profil M san - folie, nisip, compactate, balast . ....

Elemente de identificare (sector, por: dune, ax, cotă, etc.) - plan de situații

Concluzii: Pozarea tubulaturii a fost executată în conformitate cu standardele în vigoare.

Lucrarea a fost finalizată.”

Nu au fost prezentate situații de lucrări, devize sau alte documente, iar în facturi se menționează doar prestări servicii fără a se specifica locul prestării, materiale utilizate, pe ce rute și cu ce preț s-a efectuat transportul.

Din nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă din cadrul DRAF de către reprezentantul legal al societății contestată rezulta:

-nu există fișa activității zilnice pentru că la sfârșitul zilei se opera în factură și chitanța cantitatea efectivă executată;

-cheltuielile pentru carburant aparținut executantului și operatorul de utilaj, care se schimba de la o zi la alta sau venea alt utilaj în alte zile;

-transportul a fost în grija executantului, se transporta cantitatea de pământ și resturi vegetale ce rămâneau după săpături;

-sumele de mai sus sunt sume ce reprezintă săpătură și remedierea șantiierelor după săpătură în unele cazuri și reparare trotuare sau drumuri;

-nu am mai lucrat cu PF pentru că mi-a dat impresia că utilajele nu erau ale lui ci erau închiriate de dânsul din altă parte la alte preturi. Mi-a propus să lucrăm fără factură, dar nu am fost de acord.”

Din adresa emisa de Primăria , transmisă inspectorilor antifrauda, rezulta ca societatea C nu figurează cu bunuri impozabile, astfel s-a constatat ca aceasta societate nu dispune de capacitatea tehnică și economică pentru efectuarea operatiunilor economice înscrise în facturi.

Din Procesul-verbal, întocmit de către inspectorii antifrauda din cadrul DRAF urmare verificării Societății C, rezulta ca:

Structura actionariatului la Societatea C include:Societatea T și persoanele fizice.

Din procesul verbal referitor la reletia dintre C în calitate de furnizor și Societatea X SRL în calitate de beneficiar rezulta ca exista suspiciuni cu privire la realitatea prestării serviciilor în beneficiul Societății X SRL .

Societatea C SRL are un comportament fiscal neadecvat având în vedere lipsa contractelor, comenzilor sau situațiilor de lucrări, valoarea facturilor în limita sumei de 5.000 lei și plata cash a acestora cu scopul de a facilita decontarea acestora în numerar fără a deveni incidente prevederile O.G. nr.15/1996 privind disciplina financiară , imposibilitatea demonstrării capacității de a presta servicii, înscrise în facturi , inspectorii antifrauda concluzionând ca operatiunile sunt nereale având doar caracter scriptic , Societatea C fiind folosită de alte societati comerciale pentru constituirea unor lanțuri fictive în vederea ascunderii provenienței reale a bunurilor și serviciilor ori ca justificare pentru cheltuieli fictive înregistrate, neefectuate în realitate.

În Procesul-verbal se specifică faptul ca ultimul decont de TVA depus de Societatea C este cel aferent lunii aprilie 2015, decont care a fost depus în luna septembrie 2015.

Conform analizei situației sintetice din aplicația FISCNET aceasta nu achită bugetului de stat contribuții de natura salarială și nici TVA începând cu luna martie 2015.

De asemenea , din informațiile referitoare la societatea C SRL identificate în baza de date ANAF , inspectorii antifrauda au constatat ca aceasta societate are un comportament fiscal inadecvat , specific firmelor de tip „missing trader” în sensul ca nu justifică achizițiile necesare unor livrări ulterioare , nu deține bunuri în patrimoniu, nu depune declarații fiscale sau declarațiile depuse nu reflectă situația de fapt reală sau sunt declarați inactivi de organele de inspectie fiscală, acumulează datorii la bugetul statului prin neachitarea TVA, impozitelor și contribuțiilor obligatorii.In anul 2015 societatea nu a declarat livrări către 18 beneficiari; în anul 2015 societatea a declarat achiziții de valori simbolice.

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține ca în facturile emise de societatea C nu sunt înscrise operatiuni reale iar acestea nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, după cum menționează și reprezentantul legal al societății contestată în Notele explicative , facturile nu sunt însoțite de situații de lucrări , procese verbale de recepție fiind întocmit doar un proces verbal de recepție în care sunt enumerate lucrări precum excavatii fără să rezulte unde s-au efectuat aceste lucrări, suprafața excavată, numărul de ore lucrate, prețul practicat pe ora.

În aceste condiții, în mod legal, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile nu au fost prestate efectiv de societatea care a emis facturile și au procedat la reincadrarea tranzactiilor în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA înregistrate în evidentele contabile ale societății contestate în baza facturilor emise de acest furnizor.

c) Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea N din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Din baza de date ANAF rezulta ca societatea X SRL a declarat achizitii de la societatea N SRL, în luna decembrie 2015 iar societatea furnizoare nu a declarat livrări către societatea X SRL.

În timpul controlului a fost prezentat contractul de executare lucrări încheiat între societatea N SRL în calitate de executant, reprezentată de către PF și Societatea X SRL în calitate de beneficiar;

Obiectul contractului îl reprezinta executarea de săpături și transport pentru beneficiar; Pretul este de ... lei inclusiv TVA, reprezentând contravaloarea lucrărilor necunoscute la încheierea contractului, constatate și acceptate de ambele părți. Se menționează că plata se face în transe egale de 5.000 lei zilnic pe baza facturii conform stadiului fizic al lucrărilor executate. Durata contractului este de 6 luni.

Potrivit „Situatiei de furnizori facturi și plati” societatea N SRL a emis către X SRL, 20 de facturi fiecare în valoare de aproximativ 5.000 lei cu TVA. Pe fiecare factură la rubrica delegat este înscrisa PF.

De asemenea au fost prezentate 20 de chitanțe care au fost identificate în registrul de casă aferent lunii decembrie 2015 iar din registrului de casă din luna decembrie 2015 a rezultat ca societatea X SRL a fost creditată de asociatul unic (cont corespondent 4551).

Facturile emise de societatea N SRL au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2015. Conform registrului jurnal prezentat facturile au fost înregistrate, după cum urmează:

- în contul 628 "Alte servicii executate de terti"
- în contul 4426 „TVA deductibilă”

Contractul încheiat între cele doua societati este semnat tot de către PF în calitate de director general al societății N SRL. Potrivit informațiilor din Revisal, PF nu a fost angajat al acestei societăți și nu are nicio calitate în aceasta societate; Administrator si asociat unic al Societății N SRL este dl...

Se reține ca în timpul controlului a fost prezentat Procesul verbal de recepție a calitatii lucrarilor unde se menționează:

*„Denumirea investitiei: Excavatii conform proiect atașat la contractul nr.;  
Faza din lucrare supusă verificării; Pozare tubulatură metropolitană între camerele; Pozare cabluri iluminat  
Profil M san - folie, nisip, compactate, balast;  
Elemente de identificare(sector, pori dune, ax, cotă, etc.) - plan de situații  
Concluzii: Pozarea tubulaturii a fost executată în conformitate cu standardele în vigoare.*

*Lucrarea a fost finalizată.”*

De asemenea, în timpul controlului a fost prezentată și Situația de lucrări la contractul din care rezulta ca s-ar fi efectuat următoarele lucrări:

- săpătură mecanizată;
- transport produse balastieră moloz (dus-întors);

Procesul - verbal și situația de lucrări au fost semnate din partea societății N SRL de diriginte de șantier ing. PF.

În facturile prezentate este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract"; nici în celelalte documente nu se menționează câtă săpătură a fost efectuată în fiecare zi, câte transporturi s-au efectuat zilnic, pe ce rute, cu ce auto și care a fost distanța pe ruta.

În notele explicative date, de administratorul societății N SRL, urmare controlului efectuat de către inspectorii antifraudă din cadrul DRAF, acesta a afirmat următoarele:

***"Nu am avut relații economice în perioada în care am fost administrator și implicit nici cu SC X SRL, nu știu nimic despre această societate. Menționez că nu dețin documente financiar-contabile ale societății, pe care le-am preluat de la fostul administrator al societății și pe care le-am aruncat.***

*Nu am cunoștința să fi emis în locul meu facturi și chitanțe în numele X SRL, dar certificatul de înregistrare fiscală al societății l-am dat PF. Acesta a rămas în contextul în care el m-a pus în legătură cu fostul administrator.*

***Nu am cunoștința ca Societatea N SRL să fi avut relații cu Societatea X SRL eu nu am emis facturi și chitanțe în perioada în care am fost administrator. Nu s-au emis facturi și chitanțe cu acordul meu. Certificatul de înregistrare a rămas la PF."***

În procesul-verbal întocmit urmare controlului efectuat de inspectorii DRAF la societatea N SRL, s-au consemnat afirmațiile din Nota și anume, dl. Vulcu Ioan declara ca:

*„La N SRL nu am avut nicio calitate oficială însă am folosit această societate în diferite tranzacții comerciale. Această societate era deținută de un prieten al meu. Având o copie după certificatul de înregistrare al societății N SRL am făcut o stampila cu care am vizam facturi și chitanțe pentru societățile cu care colaborez fără a avea acordul administratorului N SRL.*

*Pentru C SRL și pentru N SRL am reprezentat aceste societăți am emis facturi și chitanțe am încasat sume de bani și am semnat contracte;*

*Relația comercială dintre N SRL și X SRL a constat în prestări de servicii și lucrări de realbitare, excavări. Aceste lucrări au fost executate de utilaje și lucrători de la Societatea T SRL.*

*Cheltuielile cu combustibilii și reparații se efectuau din veniturile din aceste lucrări, prestate către X respectiv încasările pe care le primeam de la această societate;*

*Menționez că nu mai dețin nici un fel de act ale acestor societăți deoarece au fost ridicate în 24 mai 2016 de către DIICOT Sibiu. Aceste se află încă în custodia acestei instituții;*

*Menționez că veniturile încasate de societatea N SRL nu au fost înregistrate în cadrul acestei societăți diferența dintre venituri și cheltuieli mi-am însușit-o."*

La întrebarea dacă au fost prestate servicii de săpătură și transport de către societățile C SRL și N SRL beneficiarului X menționează:

*„Da, însă cu mijloace fixe și lucrători de la T”*

De asemenea, în nota explicativă PF, referitor la facturarea serviciilor livrate de Societatea T către C SRL și N SRL :

*„Au fost facturate, însă plățile către T nu se făceau deoarece și această societate îmi aparținea.”*

Referitor la întocmirea devizelor, situațiilor de lucrări și a altor documente justificative aferente facturilor emise către X SRL și a facturilor emise de T SRL menționează:

*„Au fost întocmite devize; situații de lucrări și alte documente între aceste societăți, însă pe stadii de lucrări nu la fiecare facturare”*

Potrivit D394 societatea N SRL nu a declarat achiziții în luna decembrie 2015 pentru a justifica livrări.

Facturile și chitanțele înregistrate în evidența contabilă la societatea X SRL ca fiind emise de societatea N SRL au fost întocmite/redactate de PF în numele societății N SRL, serviciile înscrise în aceste facturi nefiind prestate de societatea N SRL.

Contravaloarea serviciilor înscrise în facturile emise au fost achitate de societatea X SRL în numerar (atât facturile cât și sumele încasare în contul acestora nu sunt înregistrate în evidența contabilă la societatea N SRL), plățile efective fiind efectuate către PF, persoană care și-a însușit aceste sume.

În ceea ce privește serviciile înscrise în facturi, PF menționează ca ar fi fost prestate cu utilajele T.

Cu privire la societatea N SRL, din baza de date ANAF s-a constatat că această societate nu a depus Declarația informativă D394 pentru luna decembrie 2015 iar potrivit REVISAL după data de 30.10.2015, această societate nu a mai avut salariați.

De asemenea, inspectorii antifrauda precizează că, conform bazelor de date ale ANAF, societatea T SRL nu a mai depus bilanțul contabil începând cu anul fiscal 2013, și D 394 începând cu anul fiscal 2015. În același timp conform datelor extrase din aplicația REVISAL aferentă societății T SRL, aceasta din urmă nu a mai avut salariați începând cu luna iulie 2015, ceea ce contrazice cele declarate de către PF că serviciile prestate de către societatea N SRL la societatea X SRL au fost efectuate cu personal și mijloace fixe de la societatea T SRL (în luna decembrie 2015).

Se reține că echipa de control a transmis către Primărie-Direcția locală fiscală, adresa prin care au fost solicitate informații cu privire la utilajele deținute de societățile T SRL și C SRL.

Primăria -Direcția locală fiscală a transmis "copie patrimoniu T", unde nu au fost identificate ca fiind înregistrate utilaje și mijloace auto cu capacitatea tehnică de a presta servicii de săpături și transport marfă.

Astfel, afirmația PF potrivit căreia lucrările la societatea X SRL ar fi fost prestate cu utilajele societății T SRL, nu este reală în condițiile în care s-a constatat că societatea T SRL nu deținea utilaje pentru săpături și mijloace auto pentru transportul mărfurilor.

În nota explicativă dată în fața inspectorilor din cadrul DRAF, administratorul Societății X SRL, menționează:

*"Nu avem situații și devize pe fiecare lucrare executată de firmele de mai sus. Toate situațiile și devizele sunt întocmite între firma X SRL și beneficiarii lucrărilor. Relația cu executantul lucrărilor a fost încheierea unui contract de execuție lucrări cu termen și valori zilnice.*

*Nu dețin și nu pot prezenta documente privind transportul materialelor și materialele consumate, doar pentru materialele consumate de firma X, achiziționate de la firmele de mai sus. "*

Având în vedere că societatea nu a putut prezenta documente care să dovedească realitatea executării lucrărilor facturate de societatea N SRL și având în vedere că administratorul societății furnizoare precizează că nu a emis facturile și

nu a prestat serviciile, se reține ca facturile înregistrate în evidențele contabile ale societății X SRL ca fiind emise de societatea N SRL nu reflecta operațiuni reale și nu constituie documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate astfel ca, în mod legal organele de inspecție fiscală au reînregistrat tranzacțiile iar în conformitate cu prevederile art. 6 alin. 1 din Legea contabilității 82/1991, republicată coroborat cu prevederile alin 19 alin.(1) și art.21 alin (4), art.145, art.146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA.

d).Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea T , organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Potrivit declarației informative formular 394, societatea X SRL a declarat în luna februarie 2014, achiziții și TVA de la societatea T SRL; societatea furnizoare a declarat livrări către societatea X SRL, în aceeași perioadă.

Potrivit registrului jurnal aferent lunii februarie 2014 societatea X a înregistrat în evidența contabilă un număr de 16 facturi de la societatea T cu numere de la 1 la 17 mai puțin nr. 3, achitate cu chitanțe cu numere de la 1-17 mai puțin nr.3; aceste facturi sunt fiecare în valoare de aproximativ 5.000 lei cu TVA aferentă.

Cele 16 facturi au fost înregistrate după cum urmează:

-în contul 628 „Alte servicii executate de terți”

-în contul 4428 „TVA neexigibilă” iar apoi a fost înregistrată și contul 4426”TVA deductibilă”.

Potrivit decontului de TVA aferent lunii februarie 2014 și jurnalului de cumpărări aferent lunii februarie, societatea X SRL a dedus TVA aferentă facturilor emise de societatea T .

- Pe facturile prezentate este înscrisă mențiunea”prestări servicii- conform contract ”; pentru fiecare factură există chitanța care are același număr și data ca și factura.

Din aceste facturi nu reiese ce servicii ar fi fost facturate; potrivit facturilor delegat a fost PF.

Contractul este încheiat între Societatea T SRL în calitate executant și societatea X SRL în calitate de beneficiar iar obiectul contractului îl reprezintă:

„săpătură manuală conform cerințelor beneficiarului;

-săpătură mecanizată în teren tare conform cerințelor

-montat și transport stâlpi electrici și alte materiale

-executat betoane fundații stâlpi și PT

-execuție, săpătură și montare prize tehnologice”

Pretul contractului:” Pretul maximal al serviciilor prestate este de maxim (fără TVA)”

”Beneficiarul se obligă:

a) să plătească zilnic prestațiile executate pe bază de documente justificative”

A fost prezentat proces verbal de recepție a lucrărilor pentru perioada august 2013-decembrie 2013 din care rezultă ca au fost recepționate următoarele lucrări:

„Excavații în teren tare, profil M+T

-Montaj aparataje cu fundații beton

-Fundații stâlpi și aparataje

-Transporturi materiale;

-Curățenie deseuri santier”

Se reține ca a fost prezentat procesul verbal de recepție al lucrărilor pentru perioada noiembrie 2013 - februarie 2014, semnat de beneficiarul X SRL și de către executantul T SRL, din care rezulta ca s-au efectuat următoarele lucrări:

- „-transport materiale
  - Servicii de montaj si ridicat materiale >1 to
  - profil săpătură
  - montaj echipamente în fundatii beton;
- Lucrările cerute de beneficiar sunt finalizate”

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca a fost prezentata și Situația finala de lucrări -lucrari totale (nedatata) din care rezulta ca s-au efectuat următoarele lucrari:

- „1. Săpătură manuală;
2. Transport materiale;
3. Utilaje ridicat și excavat ;
4. Montaj materiale;
5. Executat fundatii;
6. Servicii de transport deseuri lucrări;

Din nota explicativă data de catre administratorul X SRL, urmare controlului efectuat de DRAF, rezulta:

"Relația cu SC T SRL s-a desfasurat în perioada septembrie-decembrie 2013; lucrări executate: lucrări de montare stâlpi electrici, betonare si transport stalpi si materiale rezultate din săpături moloz. De asemenea s-au transportat și stâlpi. Săpăturile au fost executate pentru cablarea cablurilor electrice în posturile de transformare și spargerea betonului la traversare.

De asemenea s-au executat lucrări de dimensiuni de până la 2 mc pentru plantarea stâlpilor în fundatii.

Fundatiile au fost executate cu ciment si agregatele aduse la fata locului de T SRL.

Săpăturile au fost executate cu muncitori necalificati între 3-4 persoane aduse din zonă care au executat santurile pentru cabluri unde nu putea aduce excavatorul panta de înclinare era foarte mare. Restul săpăturilor s-au executat combinat atât cu excavatorul cât și cu oameni, excavatorul participând la ridicarea stâlpilor în fundatia betonată de oameni.

Lucrările au durat o perioadă între 7 si 10 zile deoarece erau trimiși si la celelalte lucrări diverse ce se executau în santier. Transportul materialelor si a prefabricatelor (stâlpii de beton) au fost transportate cu un trailer și o macara mică de 5 tone. Menționez ca nu am întocmit documente suplimentare de transport deoarece exista factura de transport si achiziție pentru X SRL .

Transportul deșeurilor s-a făcut unde erau locuri de umplură, zonele erau vecine cu calea ferată în zona drumului. ”

Referitor la mijloacele cu care s-a efectuat transportul de deseuri rezultate din lucrări, administratorul societății contestatare mentioneaza:

”Cu utilajele firmei T SRL - o autocamionetă de 5 to care a fost deținută de către aceasta. Zona de transport era zona căii ferate si transportul executat.. Nu am făcut documente pentru transport deoarece toată această activitate era executata in baza concontractului încheiat cu T SRL.”

Referitor la executarea fundatiilor (33 mc x1.160lei) administratorul societății contestatare mentioneaza:

”Contractul încheiat între firma X SRL și executant prevedea executarea tuturor lucrărilor pentru finalizarea acestora inclusiv materialele folosite și utilaje pentru punerea acestora în operă.

Executantul a încasat la aceste lucrări executia până la final inclusiv montarea stâlpilor și betonarea lor. Materialele de construcții au intrat în pretul stabilit prin contract între firma X SRL și T SRL.

Referitor la întocmirea și prezentarea avizelor/situațiilor de lucrări, devizelor, fiselor de activități zilnice aferente fiecărei facturi de la societatea T SRL, administratorul menționează:

”Nu. Situația de lucrări a fost executată pe baza lucrărilor efectuate la obiectivul respectiv. Nu am situații de lucrări aferente fiecărei facturi și nici avize de însoțire a mărfii și FAZ.

Referitor la plățile efectuate către societatea T SRL, menționează:

”Plățile se efectuau seara sau dimineața de către administrator sau directorul firmei, în numerar, pe baza de chitanță și factura. Nu mai țin minte numele celor care au încasat banii.”

Totodată, din adresa transmisă inspectorilor antifrauda de Primăria a rezultat ca Societatea T SRL nu figurează ca având utilaje (excavatoare, macarale, autocamioane etc.) în patrimoniu să fi executat lucrările facturate către societatea X SRL.

Potrivit bazei de date ANAF, Societatea T nu deținea în patrimoniu în perioada septembrie -decembrie 2013 mijloace auto de capacitate mare care să transporte stâlpi electrici și alte materiale necesare executării lucrărilor.

La dosarul contestației se află și Procesul verbal întocmit de inspectorii antifrauda din cadrul D.R.A.F. la Societatea T SRL, din care rezultă că organul de control a fost în imposibilitatea verificării operațiunilor economice deoarece la sediul social al societății nu era nimeni iar administratorul societății PF nu s-a prezentat la organele de control, acesta sustragându-se de la control prin neprezentare.

Din verificarea bazei de date ANAF, inspectorii antifrauda au constatat că ultimul decont de TVA depus de către Societatea T SRL este aferent lunii aprilie 2014, iar declarația 101 este depusă pentru anul 2012 în martie 2014, declarația 101 pe anul 2013 nefiind depusă.

La dosarul cauzei se află și Raportul de inspecție fiscală întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. la Societatea T SRL, pe perioada 01.01.2012-30.09.2014, din care rezultă că verificarea operațiunilor economice nu s-a putut realiza deoarece reprezentantul legal al societății nu s-a prezentat la sediul organului fiscal, inspecția fiscală efectuându-se în lipsa acestuia în baza documentelor furnizate de institutii de stat (D.R.A.F. și ITM) și de partenerii interni cu care s-a purtat corespondența, societatea X SRL neaflându-se printre partenerii enumerați de organele de inspecție fiscală în actul de control.

În Raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că, urmare consultării aplicației REVISAL s-a constatat că niciunul din operatorii de utilaje înscrși în situațiile de lucrări nu figurează în registrul electronic al salariaților în calitate de angajați al Societății T SRL; aceștia nu au fost regăsiți nici ca salariați ai societății care a închiriat utilaje către Societatea T SRL, astfel că s-a constatat că operatorii utilajelor utilizate pentru prestarea serviciilor au prestat munca fără forme legale.

Cu privire la anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că, odată cu schimbarea asociatului și administratorului societății s-a schimbat și domeniul de activitate.

Pentru a diminua baza impozabilă și a eluda plata impozitului pe profit aferent societatea declară în fals organului fiscal prin declarațiile informative D 394 achiziții de bunuri/servicii fictive fie de la societăți cu comportament fiscal de tip fantomă fie de la societăți care nu recunosc tranzacțiile comerciale.



În Procesul verbal, întocmit de inspectorii antifrauda la Societatea C SRL (asociații societății fiind Societatea T cu 95% din capitalul social și PF cu 5% din capitalul social) referitor la Societatea T SRL au reținut ca, potrivit Raportul de inspectie fiscala ” societatea este beneficiara avantajelor de natura fiscala create in mod fraudulos de un lant tranzactional.De asemenea furnizorii societatii sunt fie societati inactive, fie societati cu un comportament fiscal tipic celor de tip fantoma .Societatea nu a mai depus situatii financiare anuale si nici declaratia 101 privind impozitul pe profit din anul 2012.”

Având în vedere că din documentele mai sus prezentate, PF a reprezentat Societățile C SRL, N SRL și T SRL în relația cu Societatea X SRL, relevantă în speta este Nota explicativă dată de către PF în fața inspectorilor antifrauda din cadrul DRAF mai sus prezentată din care rezultă în mod clar că facturile au fost întocmite de către PF ,ca serviciile facturate nu au fost efectuate de către aceste societăți ci de societatea T iar din informațiile existente în baza de date ANAF și informațiile transmise de Primărie a rezultat în mod clar că Societatea T nu putea executa lucrările deoarece nu avea utilajele necesare.

După cum s-a arătat și mai sus, în timpul controlului, pentru lucrările prestate de Societatea T către Societatea X SRL în baza contractului încheiat , au fost prezentate situația de lucrări finală și procesul verbal de recepție , după cum susțin și reprezentanții celor două societăți în care sunt enumerate lucrări constând în săpături și excavatii , transport de materiale însă nu rezultă unde s-au efectuat săpăturile, suprafața excavată, săpata, numărul de ore, tariful iar cu privire la transport se specifică doar că s-au transportat materiale, fără să rezulte numărul de kilometri, rutele pe care s-a executat transportul.

Totodată, după cum susține și administratorul societății X SR nu au fost întocmite situații de lucrări pentru fiecare factură în parte în condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție;toate facturile emise în numele celor trei societăți mai sus enumerate au valoare de până la 5.000 lei iar plata s-a efectuat în numerar.

De asemenea, se reține că furnizorul T SRL, pe anul 2014, când au fost emise facturile către Societatea X SRL, nu a depus Declarația privind impozitul pe profit formular 101 și Situațiile financiare pe anul 2014, rezultând astfel că aceasta nu a declarat livrările efectuate către Societatea X SRL.

Astfel se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat că Societatea T SRL nu a avut capacitatea să presteze serviciile înscrise în facturi, aceasta având rolul de societate interpusă în circuitul tranzactional fictiv, având scopul de a crea avantaje societății X constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Prin urmare se reține că facturile emise de societatea T SRL către societatea X SRL nu reflectă operațiuni reale și nu reprezintă documente justificative de înregistrare în contabilitate în sensul art. 6 alin. 1 din Legea contabilității 82/1991, republicată, astfel că în mod legal organele de inspectie fiscala au reînscadrat operațiunile în cauză și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA, înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea T SRL.

În speta,se reține că urmare analizării documentelor prezentate de societate, a informațiilor furnizate de reprezentantul legal al Societății X SRL precum și administrării mijloacelor de probă respectiv a informațiilor din procesele verbale întocmite de inspectorii antifrauda la Societățile X , S , C , N și T SRL , a informațiilor din Notele

explicative date de reprezentatii acestor societati, informațiile existente în baza de date ANAF, informațiile transmise de Primarie, toate coroborate au dus la stabilirea starii de fapt fiscala și la constatarea faptului ca tranzactiile desfășurate între Societatea X SRL și Societatile S SRL, C SRL, N SRL și T SRL , nu sunt în concordanta cu realitatea economica în condițiile în care s-a constatat ca serviciile nu au fost efectiv prestate de aceste societăți.

Mai mult chiar reprezentantii societatilor prestatoare recunosc ca nu au prestat serviciile către societatea X SRL și anume:

-reprezentantul legal al Societății S SRL precizeaza în mod clar ca: *„Operatiunile cu societatile de mai sus si cu alte societati nu sunt reale. Deoarece sunt bolnav si am vrut să îmi recuperez o parte din banii dați cu împrumut lui ..am acceptat la propunerea lui să întocmesc facturi și chitante fără ca operatiunile sa existe în realitate. Menționez ca la îndrumarea lui am făcut tot.”*

- reprezentantul Societății N precizeaza ca nu am avut relații economice în perioada în care am fost administrator si implicit nici cu SC X SRL, nu stiu nimic despre această societate; Nu are cunoștința ca Societatea N SRL să fi avut relații cu Societatea X SRL și ca nu a emis facturi și chitante în perioada în care am fost administrator, doar certificatul de înregistrare a rămas la PF.

-PF care a întocmit documentele în numele Societatilor C SRL, N SRL și T SRL recunoaște ca „ N SRL nu am avut nicio calitate oficiala și am folosit aceasta societate în diferite tranzactii comerciale ; precizeaza ca aceasta societate era deținută de un prieten al sau, ca a avut o copie după certificatul de înregistrare al societății N SRL a făcut o stampila cu care viza facturile și chitantele pentru societatile cu care colabora fără a avea acordul administratorului N SRL.

Pentru C SRL și pentru N SRL a reprezentat aceste societati, a emis facturi și chitante a încasat sume de bani și a semnat contracte;

Sustine ca relația comerciala dintre N SRL și X SRL a constat în prestari de servicii și lucrări de reabilitare, excavari, aceste lucrări fiind executate cu utilaje și lucratori de la Societatea T SRL, însă din documentele mai sus analizate s-a constatat ca Societatea T nu deținea în patrimoniu utilaje iar lucratorii care actionau pe utilaje nu erau angajați cu forme legale.

-reprezentantul legal al Societății X SRL , în notele explicative , mentioneaza în mod clar ca nu deține situații de lucrări, procese verbale de recepție întocmite pentru fiecare factura în parte, acesta sustinand doar ca serviciile achizitionate de la subcontractori au fost cuprinse în situatiile de lucrări finale întocmite pentru beneficiarii finali.

Din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi înregistrate în contabilitate , cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice înscrise în documente justificative au drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidelă a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica , punand în evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Or, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate intre persoanele juridice X SRL si S SRL, C SRL, N SRL și T SRL nu sunt in concordanta cu realitatea economica avand in vedere ca s-a constatat ca serviciile nu au fost prestate de aceste societati, ca facturile au valori de pana la 5000 lei fiecare iar plata facturilor s-a efectuat in numerar, ca societatile prestatoare are un comportament fiscal inadecvat , în sensul ca nu justifica achizitiile necesare unor livrari ulterioare , nu dețin bunuri în patrimoniu, nu au angajați, nu depun declaratii fiscale sau declaratiile depuse nu reflecta situația de fapt reala sau sunt declarati inactivi de organele de inspectie fiscala, acumuleaza datorii la bugetul statului prin neachitarea TVA, impozitelor și contributiilor obligatorii.

Prezentarea de facturi si a unor situatii de lucrari finale, in care sunt prezentate elemente generale, precum si inregistrarea in contabilitate a acestor facturi, nu este suficienta pentru a demonstra realitatea operatiunilor in conditiile in care s-a constatat ca facturile de achizitie nu au calitate de documente justificative in conditiile in care s-a constatat ca acestea au fost emise de furnizori care la randul lor nu au probat cu documente realitatea operatiunilor.

In acest sens sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau nu corespund realitatii ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuarii operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, se precizeaza:

“In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Se mai retine de Inalta Curte de Casatie si Justitie ca notele de receptie nu pot fi avute in vedere pentru deducerea cheltuielilor si TVA, intrucat acestea dovedesc doar intrarea in gestiune a marfurilor nu si provenienta acestora.”

Totodata, Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1312/13.03.2014 a statuat ca operatorul economic nu poate pretinde recunoasterea dreptului de deducere a TVA in situatia in care facturile inregistrate in evidenta contabila nu sunt insotite de documente justificative privind realitatea achizitiilor.

Tribunalul Mures intr-o cauza similara precizeaza ca:

“Din dispozitiile art.11 alin.1 din Codul fiscal rezulta dreptul autoritatilor fiscale de a verifica realitatea tranzactiilor analizate, acestea putand sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic.

La fel , din prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) și art.48 alin.(4) din Codul fiscal , instanța reține ca dreptul de a deduce cheltuieli nu rezulta din simpla inregistrare în contabilitate a unor documente ce pot fi considerate justificative ci este necesar a fi indeplinite mai multe condiții, intre altele ca cheltuielile să fie efectuate în scopul realizării veniturilor și să fie justificate prin documentele prevazute de lege.Desi nu este stipulata expres, din aceste prevederi se deduce și conditia necesara ca cheltuielile sa

corespunda unor operațiuni reale , numai astfel putand fi efectuate în scopul realizarii de venituri.

Ca urmare, neputandu-se reține realitatea acestor operațiuni, în mod legal s-a apreciat ca nu este justificata deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta opeatiunilor analizate”

Curtea Europeana de Justitie in cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling , referitor la dreptul de deducere a TVA , s-a pronuntat in sensul ca:

*"atunci când se constata, tinand cont de factorii obiectivi, ca aprovizionarea a fost facuta de un contribuabil care a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia facuta de el, a participat la o operatiune de care este legata o evaziune fiscala aferent platii TVA, este de competenta tribunalului national sa refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului platit. "*

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relateaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu trebuie luate in considerare;tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive ; orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic , va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in prezenta acestui artificiu va fi restabilita.

In cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca raspuns la cererile de hotarari preliminare formulata de High Court si VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea Europeana de Justitie, in conformitate cu observatiile facute de comisie , prezinta conditiile pentru deducerea TVA in cazul in care tranzactiile constituie o practica abuziva si anume;

*"Directiva a sasea trebuie interpretata ca interzicand orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platita in amonte daca tranzactiile din care acest drept deriva dintr-o practica abuziva.Pentru a fi in prezenta unei practici abuzive este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi.In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."*

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA si totodata cheltuieli, aceste tranzactii nu trebuie luate in considerare, acestea trebuie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive.

Or, în speta din documentele existente la dosarul cauzei, analizate mai sus, a rezultat ca prestatorul T SRL nu a avut capacitatea sa presteze serviciile inscrise în facturi, aceasta a avut rolul de societate interpusa în circuitul tranzactional fictiv, având scopul de a crea avantaje Societății X SRL constand în cheltuieli deductibile și TVA deductibila.

Mai mult, prestatorul T a emis facturi si in numele Societatilor C și N, care s-au dovedit a fi fictive.

De asemenea s-a constatat ca si facturile ca fiind emise de Societatea S SRL s-au dovedit a fi fictive, in conditiile in care reprezentantul legal al societatii a recunoscut acest lucru.

Prin Decizia nr.272/2013,emisa intr-o cauza similara, Inalta Curte de Casatie si Justitie, in conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, defineste operatiunile fictive ca fiind operatiunile care constau in disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unei operatiuni care in fapt nu exista.In acest sens operatiunea fictiva poate sa constea, printre altele, si in cheltuieli care nu au existat in realitate sau care sunt mai mari decat cele reale ori cheltuieli pentru care nu exista documente justificative, dar care sunt inregistrare in documentele legale. Inalta Curte a precizat ca inregistrarea operatiunilor fictive se poate realiza, fie prin intocmirea de documente justificative privind o operatiune fictiva, urmata de inscrierea in documentele legale a documentului justificativ intocmit care cuprinde o operatiune fictiva, fie prin inscrierea in documentele legale a unei operatiuni fictive pentru care nu exista document justificativ.

In speta, din administrarea mijloacelor de proba s-au constatat ca achizițiile de servicii s-au efectuat cu documente care nu au la baza operațiuni reale si legale, respectiv nu au un scop economic, fiind create pentru a aduce avantaje Societății X SRL constand în cheltuieli deductibile și TVA deductibila.

În aceste condiții, se retine ca in mod legal organele de inspecție fiscală au reincadrat tranzactiile in cauza, in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”,*

și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatile S, C SRL, N SRL și T SRL.

Dupa cum am aratat si mai sus,Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia nr.5679/2013 precizeaza ca in conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Potrivit art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*"(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora. "*

Argumentul societății contestată potrivit căruia tranzacțiile analizate au avut scop economic și ca deține documente justificative privind achizițiile în cauză, nu poate fi reținut în soluționarea contestației în condițiile în care din analiza mai sus efectuată s-a constatat că serviciile nu au fost prestate efectiv de furnizorii înscrși în facturi, facturile ca fiind emise de prestatorii de servicii în cauză, având scopul de a crea avantaje fiscale Societății X SRL constând în înregistrarea de cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în vederea diminuării impozitului pe profit de plata precum și de TVA deductibilă care a dus la diminuarea TVA de plată.

Organul de soluționare a contestației în acord cu jurisprudența europeană și națională consideră că dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre societatea contestată și furnizorii săi fapt care, în speta nu a putut fi probat în condițiile în care potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală și administrării mijloacelor de probă s-a stabilit că documentele prezentate de societate, înregistrate în evidențele contabile ale acesteia nu pot dobândi calitatea de document justificativ deoarece acestea nu reflectă operațiuni reale având în vedere declarațiile reprezentanților legali ai societăților prestatoare.

Faptul că societatea a anexat la contestația formulată "Situația lucrărilor executate de Societatea M SRL, Societatea S SRL, Societatea T SRL, Societatea C, Societatea N facturate clienților" nu are relevanță în speta în condițiile în care s-a constatat că serviciile nu au fost prestate de societățile care au emis facturile, facturile în cauză neavând calitatea de document justificativ.

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Referitor la îndeplinirea cerințelor de formă, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA în baza facturilor emise de furnizorii S, C, N și T SRL care s-au constatat a fi fictive care nu reflectă realitatea operațiunilor economice și nu reflectă prestarea efectivă a serviciilor.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia nu a avut cum să verifice dacă celelalte societăți a înregistrat în evidențele contabile facturile emise, dacă au declarat operațiunile bugetului de stat nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, mai sus enunțat, documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-a întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-a înregistrat în evidențele contabile, de unde rezultă că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.5679/2013 emisă într-o speță similară.

În ceea ce privește afirmatia societății contestată potrivit căreia în speță ar fi fost încălcate dispozițiile art.12 din Legea nr.207/2015 privind codul de procedură fiscală potrivit căreia:

*“(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

*(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

*(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

*(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

Mentionăm totodată că, buna credință se prezumă potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.287/2009 republicată, privind Codul civil iar reaua credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de societatea contestată.

Se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, societatea contestatoare neinvocând niciun argument în acest sens.

Astfel, considerăm că fiind nejustificate afirmatia societății contestatoare potrivit căreia în speță nu s-ar fi respectat principiul bunei credințe.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speță, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X SRL cu privire la cheltuielile și TVA înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societățile S, C, N și T SRL, care nu reflectă operațiuni reale.

**5.Referitor la cheltuielile respinse la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, contestate de societate, D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emisa de Societatea D, persoană juridică afiliată, în condițiile în care nu se justifică necesitatea achiziționării acestor servicii în scopul desfășurării activității economice.**

În fapt, luna decembrie 2017, societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile factura reprezentând servicii conform contract, , emisa către societatea afiliată D.

Urmare verificării informațiilor din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea D SRL este platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Conform programului REVISAL o parte din angajații Societății X au fost preluați la Societatea D iar după aproximativ o luna au fost reangajați la Societatea X SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ambele societăți au același obiect de activitate și desfășoară activitate cu același personal, serviciile în cauza fiind facturate cu scopul de crea unui avantaj fiscal favorabil Societății X SRL plătitoare de impozit pe profit în cota de 16 % .

Conform prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reîncadrat operațiunea în cauza și au respins la deductibilitate cheltuielile înregistrate în baza facturii emisa de Societatea D.

În contestatia formulata, referitor la acest capăt de cerere , societatea contestatara sustine ca operațiunea retratată fiscal de inspectorii AJFP nu a creat avantaje fiscale. Asocierea, parteneriatul sau subcontractarea în vederea executării unui contract, chiar si cu o societate afiliată, la valorile de piață si care nu a creat avantaje fiscale, dar a fost efectuată pe baza unor acte juridice si documente justificative legal întocmite si înregistrate corespunzător în evidența contabilă la ambele societăți nu poate atrage abuziv aplicarea prevederilor art.11 alin. (1) din Codul Fiscal .

Societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat suficient si nu au documentat constatarea proprie, nu au demonstrat care au fost avantajele fiscale însă au invocat doar că una este plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor în cota de 1% iar cealaltă societatea este platitoare de impozit pe profit în cota de 16%.

În susținerea acestui capăt de cerere , societatea contestatara invoca dispozitiile art.11 alin.(1) , alin.(4) și art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In drept, la art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioara, se prevede:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

*Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”*

La pct.4 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

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

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că la stabilirea sumei unui impozit a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic, ajustând efectele acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Tranzacția fără scop economic este definită ca reprezentând orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

Totodată în speta sunt aplicabile prevederile art.6, art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

-art.6

*“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

-art.7

*“(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

iar în conformitate cu prevederile art.64, art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

-art.64

*“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”*

-art.72

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului 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.”*

-art.73

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca 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;

Totodată, se reține ca contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri iar organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

Se reține ca, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal iar organul fiscal are sarcina să motiveze actele administrativ fiscale emise pe baza de probe.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În luna decembrie 2017 societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile în baza facturii emisa de societatea D conform contract.

Se reține ca societatea D SRL este afiliată societății X SRL după cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală.

Se reține ca societatea D SRL are ca obiect de activitate „Lucrări de instalații electrice „.

La dosarul cauzei se află Contractul încheiat între Societatea X SRL în calitate de beneficiar și Societatea D în calitate de executant .

Obiectul contractului îl reprezintă:

*„Societatea D SRL se obligă să execute lucrările:*

*a)Transport marfa*

*b)Livrare materiale*

*c)Montaj materiale livrate*

*d)Execuție lucrări în baza proiectelor tehnice înaintate pe cale electronică*

*e)Consultanță pentru obținere documente și intermediere lucrări[...]*

*Valoarea lucrărilor ce face obiectul prezentului contract :*

*a)..., plata sumelor în funcție de fiecare obiectiv executat și nu reprezintă suma finală.Aceasta poate fi suplimentată sau micșorată în funcție de necesitățile beneficiarului.”*

La dosarul cauzei se află și Procesul verbal de recepție a lucrărilor , care poartă semnatura beneficiarului X SRL și a executantului D SRL precum și „Centralizatorul decontare finală Hipodrom” din care rezultă ca D SRL a efectuat lucrări pentru „Reabilitare Hipodrom”, în care sunt enumerate serviciile executate, cantitatea, valoarea, centralizatorul în cauză purtând semnatura beneficiarului Societatea X SRL și a executantului Societatea D SRL .

Documentele mai sus prezentate sunt nedatate.

Se reține ca urmare verificării și analizării informațiilor din programul REVISAL s-a constatat ca o parte din angajații Societății X au fost preluați la Societatea D SRL pentru aproximativ o lună , după care au fost reangajați la Societatea X SRL .

Din programul REVISAL rezultă ca Societatea D are angajați începând cu data de 07.12.2017 iar factura a fost emisă în 11.12.2017 către Societatea X SRL , rezultând ca lucrările descrise în „Centralizatorul de decontare finală Hipodrom ” respectiv reabilitare fundații beton , montaj lămpi și tablouri pe aceleași străzi precum și transport nisip , utilaje, moloz în santier și la groapa de deseuri nu puteau fi executate în 5 zile de către angajații D.

Mai mult , în Centralizatorul de decontare finală Hipodrom se specifică faptul că lucrarea s-a efectuat în 37 de zile.

Prin urmare se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca factura emisa de Societatea D , în baza careia Societatea X SRL a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal a avut drept scop de a crea un avantaj fiscal pentru societatea afiliata X SRL , în condițiile în care ambele societăți au același obiect de activitate și lucrările s-au efectuat cu aceiași angajați.

Totodata, se reține ca prin înregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal, Societatea X SRL a înregistrat în anul 2017 pierdere fiscala.

La art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare se prevede:

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

iar la art.25 din același act normativ se prevede:

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

La punctul 13 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare , dat în aplicarea art.25 din Cod ,se prevede:

*“(1) În aplicarea prevederilor [art. 25](#) alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:[...]*

*k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea activității contribuabilului iar în speta s-a constatat ca urmare înregistrării în evidentele contabile a cheltuielilor cu serviciile facturate de Societatea D , societatea contestatara a înregistrat pierdere fiscala.

Argumentele prezentate de societatea contestatara în contestația formulată nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspectie fiscala în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei , mai sus analizate, nu rezulta ca serviciile au fost efectuate în scopul eficientizării, optimizării activității economice a contribuabilului și ca au fost efectuate de Societatea afiliată D SRL , cu angajații acesteia , având în vedere cele prezentate mai sus.

Mai mult, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, 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 iar în speta s-a constatat că cheltuielile cu serviciile înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emisă de societatea afiliată D SRL, au dus la diminuarea rezultatului fiscal pe anul 2017 și totodată la diminuarea impozitului pe profit, societatea contestată declarând pierdere fiscală.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele și documentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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;”*

și se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile cu serviciile înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emisă de societatea afiliată D în condițiile în care nu se justifică prestarea efectivă a serviciilor de către această societate.

6.Cu privire la venitul neimpozabil, veniturile impozabile, cheltuielile nedeductibile fiscal precum și TVA colectată suplimentar și TVA respinsă la deductibilitate, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. se poate pronunța cu privire la veniturile, cheltuielile, TVA, stabilite suplimentar, mai sus enumerate, care au contribuit la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA, contestate de societate, în condițiile în care societatea contestată nu prezintă argumentele de fapt și de drept cu privire la aceste venituri, cheltuieli, TVA constatate suplimentar de organele de inspecție fiscală deși contestată în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidențele contabile la 30.06.2014, venituri impozabile prin nota contabilă, prin articolul contabil:

4551”Sume datorate acționarilor/asociaților” = 708”Venituri din activități diverse”;

De asemenea, la data de 30.06.2016 societatea a înregistrat venituri, prin nota contabilă prin articolul contabil:

4551”Sume datorate acționarilor/asociaților” = 708”Venituri din activități diverse”;

Din explicațiile date de administratorul societății a rezultat faptul că prin aceste înregistrări contabile “s-au prezentat venituri din viitoarele activități ale anului 2014”.

În conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala, au considerat aceste venituri ca fiind neimpozabile, la calculul profitului impozabil pe anul 2014 respectiv rezultatului fiscal pe anul 2016.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile și au colectat suplimentar TVA în condițiile în care s-a constatat ca societatea a încasat venituri de la persoana fizică conform contractul de prestări servicii încheiat cu acesta .S-a constatat ca la semnarea contractului Societatea X SRL a primit de la persoana fizică suma de ..lei, fără a emite documente, respectiv factură de avans și document de încasare; suma nu a fost înregistrată în evidenta contabilă a societății, aceasta nefiind evidențiată pe venituri și de asemenea nu s-a colectat TVA.

Conform actului adițional nr.1, la contractul de prestări servicii persoana fizică a mai achitat suma de ..lei către societatea X SRL.

Având în vedere ca societatea nu a emis factura de avans la data incasarii avansului și nici factura pentru lucrările efectuate pentru persoana fizica, organele de inspectie fiscala au considerat suma ca reprezentând venituri impozabile neinregistrate în evidentele contabile pentru care aceasta datorează impozit pe profit în conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și de asemenea TVA aferenta bazei impozabile , în conformitate cu prevederile art.286 , art.291 din același act normativ.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu cazarea, înregistrate în evidentele contabile în luna ianuarie 2017 în baza facturilor reprezentand cazare, pe motiv ca cheltuielile nu sunt aferente veniturilor realizate; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate în conformitate cu prevederile art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, se reține ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul utilizat și piesele de schimb folosite la mijloace auto precum și TVA aferenta achizitiei de combustibil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.25 alin.(4) lit.l), art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în condițiile în care s-a constatat ca pe perioada verificata societatea deține mijloace de transport cu masa totala maxima autorizata care nu depășește 3,5 tone si care nu are mai mult de 9 scaune, respectiv VW TIGUAN, VW TRANSPORTER, DACIA, Peugeot, CIELO, TOYOTA AVENSIS și nu a prezentat documente (foi de parcurs) din care sa rezulte ca mijloacele auto sunt folosite exclusiv în scopul activitatii desfășurate.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei din Germania a unui autoturim marca Peugeot pentru care a dedus TVA în luna iulie 2017, în condițiile în care administratorul societății, prin nota explicativa a precizat ca nu a întocmit foi de parcurs din care sa rezulte ca a fost utilizat exclusiv în scopuri economice.

Având in vedere ca autoturismul achizitionat nu a fost destinat exclusiv activitatii economice a societății organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA în cota de 50% în conformitate cu prevederile art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

În contestatia formulata cu privire la privire la venitul neimpozabil, veniturile impozabile, cheltuielile nedeductibile precum și TVA colectata suplimentar și TVA respinsa la deductibilitate, societatea contestatara nu prezinta motivele de fapt si de

drept pentru care intelege sa conteste si aceste sume desi contestata in totalitate obligatiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere.

In drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestatiei;*

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiaza;*

*e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

*" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

In aceste conditii in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.**"*

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit

caruia: "Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, în afara de cazurile anume prevazute de lege."

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrișuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."*

Se retine astfel ca, contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia. Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca Societatea X SRL nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la venitul neimpozabil, veniturile impozabile, cheltuielile nedeductibile precum și TVA colectata suplimentar și TVA respinsa la deductibilitate, contestate, stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat si aceste sume care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit și TVA, astfel ca in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X SRL cu privire la venitul neimpozabil, veniturile impozabile, cheltuielile nedeductibile fiscal precum și TVA colectata suplimentar și TVA respinsa la deductibilitate care au contribuit la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare din Decizia de impunere, contestata.

#### **7.Referitor la impozitul pe profit, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestat de Societatea X SRL, mentionam:**

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada 01.01.2014-30.06.2018, impozit pe profit de plata, astfel:

##### Anul 2014

La 31.12.2014 societatea a înregistrat profit net și impozit pe profit .

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de profit impozabil și impozitul pe profit suplimentar de plata .

##### Anul 2015

La 31.12.2015, societatea a înregistrat pierdere contabila.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de baza impozabila și pierderea fiscala .

### Anul 2016

La 31.12.2016 societatea a înregistrat profit impozabil înainte de recupararea pierderii din perioada precedenta.

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au stabilit diferenta de baza impozabila și au recalculat rezultatul fiscal rezultand profit impozabil și impozit pe profit de plata .

### Anul 2017

La 31.12.2017 societatea a înregistrat pierdere.

Având in vedere cele menționate in capitolul constatări pentru anul 2017 s-a constatat o diferența de baza impozabila rezultând astfel profit impozabil recalculat și impozit pe profit de plata .

### Perioada 01.01.2018-30.06.2018

La 30.06.2018 conform registrului de evidenta fiscala, societatea a înregistrat pierdere.

Având in vedere cele menționate la capitolul constatări pentru anul 2018 s-a calculat baza impozabila. ....

Pentru toată perioada supusa inspecției fiscale baza impozabila s-a modificat, rezultând impozit pe profit suplimentar, conform anexei.

Impozitul pe profit a fost stabilit asupra bazei impozabile determinate suplimentar, in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe anul 2014 si anul 2015 respectiv prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.17

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%.”

-art.19

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

Prin prezenta decizie , organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia ca fiind neintemeiata cu privire la veniturile stabilite suplimentar si cheltuielile nedeductibile fiscal ;organul de solutionare a contestatiei a respins ca nemotivata contestatia cu privire la venitul neimpozabil, veniturile impozabile si cheltuielile nedeductibile fiscal.

În conditiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestatia cu privire la veniturile impozabile stabilite suplimentar, veniturile neimpozabile, cheltuielile nedeductibile fiscal se va respinge contestatia cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere .

**8.In ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere** mentionam ca prin prezenta decizie organul de

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



solutionare a contestatiei, urmare analizei efectuate a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA și ca nemotivata contestatia cu privire la TVA.

9. Referitor la contestatia formulata de Societatea X SRL cu privire la **dobanzile, penalitatile de intarziere și penalitatile de nedeclarare aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclare, contestate de societate, cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P., este daca societatea X SRL datoreaza obligatiile fiscale accesorii in conditiile in care accesoriile sunt aferente debitelor individualizate prin Decizia de impunere, contestata si pentru care s-a respins contestatia prin prezenta decizie.**

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X SRL obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Din Anexa 1 la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii aferente obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit și TVA, individualizate de plata prin Decizia de impunere au fost stabilite pe perioada 25.02.2014-02.10.2019.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. , a stabilit in sarcina Societatii X SRL, penalitati de nedeclarare lei pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect în conformitate cu prevederile art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare.

Din Anexa 1 la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite pe perioada 25.02.2016-02.10.2019 asupra obligatiilor fiscale individualizate de plata prin Decizia de impunere.

In contestatia formulata societatea contestatara solicita anulara actelor administrativ fiscale privind accesoriile pe motiv ca a contestat Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala care a fost emisa cu nerespectarea prevederilor art.126 alin.(25) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In drept, pe perioada 25.02.2014-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit căroră:

-art.119

*“1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.[...]*

*(3) Dobânzile si penalitatile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi apartine creanta principala."*

*-art.120*

*"(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]*

*"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

*-art.120<sup>1</sup>*

*"(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.*

*"(2) Nivelul penalitatii de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

***(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."***

Pe perioada 01.01.2016-02.10.2019, obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.173, art,174 si art.181 din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*-art.173*

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."*

*-art.174*

*"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]*

*(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere."*

*-art.176*

*"(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.*

*(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit [art. 181](#)."*

La art.181 din acelasi act normativ se prevede:

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

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca , pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere .

De asemenea, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de către contribuabil, se datorează bugetului de stat penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Se reține ca penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare.

Totodată se reține ca dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține ca organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a calculat , pe perioada 25.02.2014-02.10.2019 obligații fiscale accesorii aferente debitelor individualizate de plată prin Decizia de impunere, astfel:

-dobânzi aferente impozitului pe profit;

-penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată pe anul 2014 respectiv impozitului pe profit stabilit trimestrial de plată pe anul 2015, după cum rezultă din Anexa”Situatia privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspectia fiscală”

-dobânzi aferente TVA stabilita suplimentar de plată;

-penalități de întârziere aferente TVA de plată stabilita suplimentar pe perioada 01.01.2014 -31.12.2015 după cum rezultă din Anexa”Situatia privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspectia fiscală”

Penalitățile de nedeclarare au fost calculate de organul fiscal pe perioada 01.01.2016-02.10.2019, astfel:

- pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pe perioada 01.01.2016-30.06.2018, organul fiscal a stabilit penalități de nedeclarare, după cum rezultă din Anexa”Situatia privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspectia fiscală”.

-pentru TVA, organul fiscal a stabilit penalități de nedeclarare ;

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora contribuabilii datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale principale se reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală au calculat , pe perioada 25.02.2014-02.10.2019 dobânzile, penalitățile de întârziere precum și penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată precum și dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare aferente TVA stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere.

Mai mult, dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată iar prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit și TVA și ca nemotivată cu privire la TVA, obligații stabilite prin Decizia de impunere, astfel ca în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la dobanzile, penalitatile de intarziere precum și penalitatile de nedeclarare aferente impozitului pe profit precum și dobanzile, penalitatile de intarziere lei și penalitatile de nedeclarare aferente TVA de plata ,stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclare, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Totodata potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la dobanzile, penalitatile de intarziere și penalitatile de nedeclarare aferente TVA de plata stabilite prin Decizia de impunere.

10.Referitor la obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere,contestata de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. este daca organul de solutionare a contestatiei se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care societatea contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si acest capat de cerere.**

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca;
- penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

Dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pentru debitele individualizate de plata prin Declaratii formular 112 si neachitate la termenul de scadenta, conform prevederilor art.173, art.175 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, societatea contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care contestata si obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, desi contesta in totalitate acest act administrative fiscal.

In drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestatiei;*

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiaza;*

*e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

*" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

În aceste condiții în speță sunt incidente și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*"

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrișuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Se reține astfel că, contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, sarcina probei revenind acestuia. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că Societatea X SRL nu aduce argumente privind starea de fapt și de drept cu privire la accesoriile aferente debitelor declarate și neachitate la scadență iar , organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății contestatăre cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat și aceste sume în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, mai sus enunțate, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de Societatea X SRL cu privire la accesoriile stabilite suplimentar de plată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se,

## DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiilor formulate de Societatea X SRL in -INSOLVENTA SRL, inregistrate la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclare, cu privire la obligatiile fiscale în valoare totala, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- penalitati de nedeclarare aferente TVA;

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiilor formulate de Societatea X SRL in -INSOLVENTA SRL, inregistrate la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclare cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- penalitati de nedeclarare aferente TVA;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca;
- penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorata de persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

contributiei de asigurari sociale potrivit legii si care isi desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-dobanzi aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-penalitati de intarziere aferente contributiei asiguratorie pentru munca datorata de persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori si care desfasoara activitatea in domeniul constructiilor conform art.60 pct.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.