



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția generală de**  
**soluționare a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 387 10 00  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr.364/ 2013**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. S.R.L. din jud..X. înregistrată la**  
**Direcția generală de soluționare a constestațiilor din**  
**cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 907580 / 03.10.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația județeană a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./2013 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./ 2013, cu privire la contestația formulată de SC .X. SRL, cu sediul în loc. .X., sos. .X., nr..X., jud..X., având cod de înregistrare fiscală RO .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul J.X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013, respectiv data de .X./2013, conform adresei nr..X./2013 de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Administrația județeană a finanțelor publice .X., respectiv 25.09.2013 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. c) din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SRL.

**I. SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. .X./2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., precizând următoarele:**

1). Referitor la achizițiile de materiale de construcții:

- cheltuielile cu materiale de construcții sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 din Codul fiscal, întrucât acestea au fost puse în opera în obiectivele de investiții publice, reflectate prin situații de lucrări înaintate și recepționate de către beneficiarii finali, respectiv primării;

- TVA înscrisă în facturile de achiziție materiale de construcții este integral deductibilă, potrivit art.145 și art.146 din Codul fiscal, cu atât mai mult cu cât prin corecțiile efectuate asupra facturilor, potrivit art.159, acestea conțin în prezent toate informațiile prevăzute de art.155 alin.(19), iar organele de inspecție fiscală sunt obligate să ia act și să recunoască dreptul de deducere;

- nu există baza legală pentru anularea deductibilității cheltuielii și a TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții, întrucât încadrarea anterioară la art.155 alin.(19) nu mai este valabilă o dată ce au fost emise facturi de corecție, iar acestea îndeplinesc calitatea de documente justificative.

- organul de control nu a efectuat o nouă încadrare a constatării sale.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că:

- factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL, reprezentând „materiale construcții”,

- factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL, reprezentând „c/v comandă materiale mixtură asfaltică”,

- notele de recepție și bonurile de consum, conțin denumirea generică „materiale de construcții”, iar informațiile privind denumirea mărfurilor, cantitatea și prețul unitar lipsesc, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile de achiziție:

• nu conțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prin urmare au suplimentat baza impozabilă privind TVA cu valoarea acestora.

• nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și cheltuielile cuprinse în acestea sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Față de constatările de mai sus, societatea menționează că deși a prezentat prin Nota explicativă luată în data de 05.08.2013, faptul că aceste facturi reprezintă un centralizator de materiale, iar comanda inițială a fost tratată ca un tot unitar, având un preț total, acest aspect nu a fost luat în considerare ca fiind suficient de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea susține că prin aceeași notă explicativă menționată mai sus, a precizat faptul că toate materialele achiziționate au fost puse în opera în următoarele obiective de investiții:

- Sistem centralizat de alimentare cu apă potabilă în satele .X. și .X., com. .X., jud. .X., pentru materialele furnizate de SC .X. SRL (.X.);
- Modernizare drumuri de interes local .X. și Modernizare drumuri de interes local com. .X., pentru materialele furnizate de SC .X.SRL (piatră și balast).

Societatea precizează că în justificarea punerii în operă a acestor materiale, au fost prezentate situații recapitulative confirmate de beneficiarii lucrărilor, însoțite de următoarele facturi:

- factura seria .X. nr..X./2011 emisă de către Consiliul Local .X., în sumă totală de .X. lei;
- factura seria .X. nr..X./2011 emisă de către Comuna .X., în sumă totală de .X. lei;
- factura seria .X. nr..X./2011 emisă de către Primăria .X., în sumă totală de .X. lei.

SC .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere exclusiv aspecte legate de informațiile furnizate de factură, ignorând orice alte informații privind contractele încheiate, comenzi, situație recapitulație plăți către beneficiari.

Având în vedere cele de mai sus, societatea menționează că după ce a luat la cunoștință despre constatările preliminare ale organelor de inspecție fiscală prin proiectul de raport, a luat decizia solicitării către furnizorii săi a efectuării unei operațiuni de corecție a facturilor de achiziție vizate, în care să fie înscrise în mod detaliat, așa cum au solicitat organele de inspecție fiscală, toate informațiile privind denumirea materialelor, cantitățile și prețul unitar, corespunzător cu comenzile înaintate anterior și contractele încheiate. Astfel, societatea a primit și a înregistrat în evidența contabilă la data de 02.09.2013 următoarele facturi de corecție, întocmite în baza art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal:

- factura nr..X./2013 emisă de SC .X. SRL, ce corectează datele și informațiile din factura nr..X./2011,
- factura nr..X./2013 emisă de SC .X. SRL, ce corectează datele și informațiile din factura nr..X./2011.

În consecință, societatea susține că facturile menționate mai sus, așa cum au fost corectate de către emitenții lor îndeplinesc toate condițiile de formă prevăzute de lege și, prin urmare conduc la deductibilitatea cheltuielii cu consumul de materiale ce le conțin și TVA înscrisă în acestea este integral deductibilă.

Totodată, societatea invederează faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat obligația impusă de legiuitor la pct.81<sup>2</sup> alin.(3) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, în sensul că nu au permis deducerea TVA în condițiile în care documentele controlate ce nu au conținut toate informațiile de la art.155 alin.(19) din Codul fiscal au fost corectate.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea solicită anularea constatărilor organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei și a TVA în sumă totală de .X. lei, stabilite suplimentar pentru acest capăt de cerere, precum și a obligațiilor fiscale accesorii ce decurg din aceste obligații, respectiv penalități și dobânzi de întârziere, potrivit principiului "accesoriile urmează principalul".

2). În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia factura nr..X./2011 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, conține sintagma „avans materiale”, iar societatea a înregistrat în mod eronat avansul astfel facturat în debitul contului 301 „Materii prime”, analitic 018 „.X.”, a înregistrat în NIR „avans materiale” și a înregistrat această factură direct pe cheltuieli de materiale, în condițiile în care factura nu conține elemente precum: denumirea materialelor, prețul unitar și cantitatea, și prin urmare nu are calitatea de document justificativ, fapt ce conduce la încadrarea nedeductibilității cheltuielii cu materialele și la nedeductibilitatea TVA aferentă, societatea precizează:

- subcontractorul a preluat în mod eronat prin factură sintagma „avans materiale”, întrucât aceasta reflectă în fapt materiale avansate anterior, în baza comenzilor pentru următoarele materiale de construcții: piatră spartă, nisip, balast, refuz de ciur etc.;

- înregistrarea din punct de vedere contabil a cheltuielilor cu materialele a urmat înregistrarea de venituri obținute de societate din punerea în operă a acestora.

- materialele de construcții au fost utilizate pentru următoarele obiective:

- „Modernizare drumuri de interes local” – Primăria Comuna .X.;  
.X.;

- „Modernizare drumuri de interes local” – Primăria .X.;

- spre exemplificare, societatea a anexat în susținerea contestației facturi emise către beneficiari, însoțite de recapitulație situație plăți, prin care se reflectă darea în consum a materialelor astfel achiziționate.

- societatea a solicitat furnizorului corectarea facturii, astfel încât aceasta să cuprindă în mod detaliat materialele furnizate, corespunzător cu comenzile înaintate și contractele încheiate, prin urmare a fost emisă factura nr..X./2013, în baza prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

În consecință, SC .X. SRL susține că factura menționată mai sus, așa cum a fost corectată de către emitent îndeplinește toate condițiile de formă prevăzute de lege și, prin urmare determină deductibilitatea cheltuielii cu consumul de materiale ce le conține și TVA înscrisă în aceasta este integral deductibilă.

Totodată, societatea precizează că este îndeplinită și condiția referitoare la utilizarea achizițiilor de bunuri în folosul activității, prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, în condițiile în care toate materialele au fost puse în operă în obiectivele de investiții menționate mai sus.

De asemenea, societatea invederează faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat obligația impusă de legiuitor la pct.81<sup>2</sup> alin.(3) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, în sensul că nu au permis deducerea TVA în condițiile în care documentele controlate ce nu au conținut toate informațiile de la art.155 alin.(19) din Codul fiscal au fost corectate.

Prin urmare, societatea solicită anularea constatărilor organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei și a TVA în sumă de .X. lei, stabilite suplimentar pentru acest capăt de cerere, precum și a obligațiilor fiscale accesorii ce decurg din aceste obligații, respectiv penalități și dobânzi de întârziere, potrivit principiului “accesoriile urmează principalul”.

3). În ceea ce privește achizițiile de servicii și lucrări, societatea susține următoarele:

- pentru toate serviciile și lucrările achiziționate au fost încheiate contracte și acestea se reflectă în situațiile întocmite către beneficiarii finali;
- pentru serviciile de închiriere și serviciile de transport nu există obligația întocmirii de situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc., atâta timp cât acestea sunt prin însăși natura lor aferente obținerii de venituri impozabile și devin astfel deductibile fără aceste condiționări.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la cele .X. facturi de achiziție pentru care au anulat deductibilitatea cheltuielilor și nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA, societatea menționează că potrivit art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, legiuitorul impune ca pentru serviciile prestate să fie îndeplinite două condiții cumulative, respectiv să fie contracte încheiate și să fie justificată necesitatea prestării serviciilor.

Referitor la prima condiție, SC .X. SRL precizează că au fost puse la dispoziția organelor de control toate contractele încheiate pentru serviciile descrise în fiecare factură precizată prin actul de control.

Iar, referitor la cea de a doua condiție, societatea susține că printre serviciile menționate în cele .X. facturi se numără și servicii de dezăpezire, servicii de transport materiale și personal, servicii închiriere auto și utilaje, servicii ce au fost achiziționate exclusiv în vederea obținerii de venituri impozabile și care se reflectă în situații de lucrări recepționate de beneficiari.

Societatea precizează că a anexat în susținerea contestației, pentru fiecare din cele .X. facturi de achiziție pentru care organele de inspecție fiscală au anulat deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, atât contractele încheiate, cât și documentele care atestă prestarea efectivă a serviciilor cuprinse în acestea și scopul economic al acestora, astfel:

a) pentru factura nr..X./ 2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând prestări servicii transport persoane și materiale:

- contractul cu anexa, având ca obiect închirierea a .X. autoturisme în vederea transportului de persoane și materiale pe șantierul .X.;

- foi de parcurs întocmite în perioada mai – iunie 2010 pentru auto nr. .X. ;

- listingul GPS pentru auto nr..X

b) pentru factura nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând prestări servicii:

- procesul verbal de recepție al lucrărilor la Grădinița .X. nr..X./ 2010, prin care s-a constatat necesitatea efectuării unor reparații suplimentare;

- societatea menționează că serviciile contractate suplimentar au constat în lucrări de vopsitorie și reparații crăpături la zid efectuate la Grădinița .X..

c) pentru factura nr..X./ 2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând „rectificare pardoseală”:

- procesul verbal de recepție al lucrărilor la Grădinița .X. nr..X./2010, prin care s-a constatat necesitatea efectuării unor reparații suplimentare;

- societatea menționează că serviciile contractate suplimentar au constat în „rectificare pardoseală” și au fost menționate și descrise expres în factură, fiind efectuate la Grădinița .X..

d) pentru factura nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând prestări servicii – transport asfalt:

- contractul cu anexă pentru închirierea următoarelor utilaje: autobasculantă .X. cu nr..X. și autobasculantă .X. cu numărul de înmatriculare .X., pentru a transporta materiale de construcții în localitatea .X. pentru o perioadă de 2 luni;

- facturile nr..X./2010 și nr..X./2010 emise către Primăria .X. prin care se reflectă serviciile prestate;

- foi de parcurs întocmite în lunile septembrie și octombrie 2010.

e) pentru facturile de dezăpezire emise de către SC .X. SRL, respectiv factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei societatea susține că a prezentat factura seria .X. nr..X./2011 în sumă de .X. lei, la care se adaugă TVA în sumă de .X. lei, emisă către beneficiar, reprezentând „c/v situație lucrări cf. ctr. nr..X./2010”, constând în dezăpezire comuna .X.

În ceea ce privește serviciile de dezăpezire, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că facturile au fost emise când perioada contractuală a încetat și nu a mai fost prelungită, societatea susține că nu există niciun temei de lege care să prevadă anularea dreptului de deducere al TVA pentru servicii ce au fost prestate și facturate ulterior, respectiv la două luni distanță față de momentul prestării efective, într-o perioadă contractuală încheiată.

f) pentru factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând „prestări servicii transport”:

- contractul cu anexa, având ca obiect închirierea următoarelor utilaje: .X. și .X. tip .X. pentru transportul materialelor pe șantierul din com. .X.;

- pentru utilizarea acestor utilaje în decursul activității, societatea susține că nu s-au întocmit foi de parcurs, întrucât mișcarea acestora a avut loc în cadrul perimetrului șantierului.

g) pentru factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând „servicii transport materiale șantier”, societatea a precizat că:

- la data de 01.07.2010 a încheiat contractul de închiriere nr..X. cu SC .X. SRL al cărui obiect îl reprezintă închirierea următoarele utilaje: tăietor beton .X., mai compactor .X., placă compactoare .X., pe o perioadă de 18 luni, la prețul de .X. euro/lună, fără TVA;

- prin actul adițional nr..X./2011, s-a prevăzut închirierea autobasculantei .X., pe o perioadă de 8 luni, la prețul de .X. euro/lună, fără TVA;

- prin actul adițional nr..X./2011, s-a prevăzut închirierea autobasculantelor .X. și nr..X., pe o perioadă de 7 luni, la prețul de .X. euro/lună, fără TVA;

- la data de 31.12.2011 a fost emisă factura seria .X./2011 de către SC .X. SRL, pentru întreaga valoare a serviciilor aferente contractului.

Totodată, societatea menționează că, întrucât actele adiționale au constat în punerea la dispoziție de autobasculante, utilizate de către SC .X. SRL pentru alimentarea cu materiale a obiectivelor de investiții aflate în lucru, ținând cont și de licența de transport auto deținută de SC .X. SRL, s-a apreciat și preluat în factură în mod eronat faptul că au fost prestate în mod efectiv servicii de transport de către acest furnizor. Cu toate acestea, ținând cont de faptul că autovehiculele închiriate au fost utilizate de către SC .X. SRL în mod direct, pentru toate deplasările efectuate au fost întocmite foi de parcurs, prin care se reflectă atât distanța, perioada în care au avut loc, cât și kilometrii parcurși.

h) pentru facturile emise de SC .X. SRL, respectiv factura nr..X./2012 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./2012 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, societatea a precizat:

- SC .X. SRL a executat lucrări de construcții drumuri ce fac parte din obiectivul „Modernizare drumuri de interes local .X.” și din obiectivul „Modernizare drum local comuna .X.”;

- așa cum este precizat și descris în factură, lucrările executate și predate către beneficiar sunt:

- rigole betonate și umplutură pentru .X. metri liniari, pentru factura nr..X./2012;

- rigole betonate și umplutură pentru .X. metri liniari, pentru factura nr..X./2012.

- lucrările au fost facturate către beneficiar, conform devizelor prezentate, după cum urmează:

- factura .X. nr..X./2011 către Primăria .X. în valoare de .X. lei;

- factura .X. nr..X./2011 către Primăria Comuna .X. în valoare de .X. lei.

Prin urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că nu sunt descrise lucrările și nu este prezentată denumirea acestora, precum și prețul unitar sau cantitățile, după caz. În fapt, au fost executate rigole betonate pentru .X. metri liniari, respectiv .X. metri liniari, confirmați atât prin documentul justificativ factura, cât și prin devizul aprobat de beneficiar.



i) referitor la facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, societatea menționează că aceste servicii de reparații construcții, zidărie, reparație tencuială, fasonare etc., au fost direcționate inițial către obiectivul .X., iar ulterior, au fost redirecționate către obiectivul .X., fiind cheltuieli în avans aferente acestui obiectiv de investiții.

j) pentru factura nr..X./2012 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL, reprezentând prestări servicii de transport, societatea a anexat:

- contractul nr..X./2012, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință a autobasculantei .X. nr..X., pentru a transporta materiale pe șantierul .X.;

- foi de parcurs întocmite în perioada mai-iunie 2012.

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea solicită anularea constatărilor organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei și a TVA în sumă totală de .X. lei, stabilite suplimentar pentru acest capăt de cerere, precum și a obligațiilor fiscale accesorii ce decurg din aceste obligații, respectiv penalități și dobânzi de întârziere, potrivit principiului "accesoriile urmează principalul".

4). În ceea ce privește achizițiile de materiale pentru obiectivul .X., societatea susține:

- TVA aferentă facturilor de achiziție materiale de construcții aferentă obiectivului .X. este integral deductibilă, atâta timp cât pentru acest obiectiv este indicat în mod clar cumpărătorul, în acest sens fiind încheiat un contract ferm;

- în opinia organelor fiscale, pentru orice factură de achiziție materiale de construcții care sunt puse în opera, dar nu au fost trecute încă în situații de lucrări, TVA aferentă nu este deductibilă până la momentul emiterii de facturi și colectării de TVA;

- prin această opinie, organele fiscale reușesc să anuleze principiul neutralității fiscale, precum și condițiile de exercitării a dreptului de deducere prevăzute de Directiva UE 112/2006 privind sistemul comun de TVA.

De asemenea, societatea precizează că potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și art.134<sup>2</sup> din Codul fiscal, dreptul de deducere de care beneficiază o persoană impozabilă ia naștere la același moment la care intervine momentul exigibilității taxei la furnizor.

În consecință, corespunzător momentului la care intervine exigibilitatea la furnizor, beneficiarul poate să-și exercite dreptul de deducere a TVA, respectiv la același moment la care sunt emise facturile de către furnizori.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală privitoare la faptul că nu au fost emise situații de lucrări intermediare, societatea

precizează că acest aspect nu poate fi invocat în anularea dreptului de deducere a TVA aferentă intrărilor, întrucât nu face parte din criteriile legale privind exercitarea acestui drept, stipulate la art.146 din Codul fiscal.

Totodată, societatea susține că scopul economic sau demonstrarea folosului activității și intenția de valorificare ulterioară este evidentă prin însăși angajamentul contractual încheiat între părți. Astfel, în situații similare, dezvoltatorii imobiliari au drept de rambursare al TVA, indiferent dacă au sau nu clienți pentru care au încheiat contracte.

Mai mult, societatea precizează că prin contractul încheiat, părțile au convenit să întocmescă o singură situație finală de lucrări, fără evidențierea etapelor intermediare în situații distincte.

De asemenea, societatea menționează că legiuitorul nu a prevăzut în niciun fel posibilitatea de a amâna până la un moment ulterior dreptul de deducere, ci doar posibilitatea ajustării TVA deductibilă, în cazul în care achizițiile care inițial sunt destinate operațiunilor taxabile, sunt ulterior destinate operațiunilor scutite fără drept de deducere, conform art.138 din Codul fiscal.

Prin urmare, societatea solicită anularea constatărilor organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar pentru acest capăt de cerere, precum și a obligațiilor fiscale accesorii ce decurg din această obligație, respectiv penalități și dobânzi de întârziere, potrivit principiului “accesoriile urmează principalul”.

În ceea ce privește dreptul de deducere al TVA și neutralitatea TVA, SC .X. SRL invocă deciziile Curții Europene de Justiție, respectiv Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98, C-147/98, Hotărârea Ecotrade, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, Hotărârea din 04 iunie 2009, Salix Grundstücks – Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Hotărârea din 14 februarie 1985 Rompelman C-268/83 și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, considerând că acestea au incidență directă asupra tuturor constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA și trebuie avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale și soluționarea contestației.

**II. Organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., au efectuat o inspecție fiscală la SC .X. SRL, care a cuprins perioada 01.07.2010-31.12.2012 pentru impozit pe profit, TVA, contribuțiile sociale de asigurări sociale și de somaj și impozit pe veniturile din salarii, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2013, contestată.**

Organele de inspecție fiscală precizează că inspecția fiscală a fost solicitată prin adresa nr..X./2013 emisă de Curtea de Conturi a județului .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1) Pe parcursul perioadei verificate, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu consumul de materiale pe baza unor facturi care nu conțin toate informațiile (denumirea, cantitatea, prețul unitar) prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura nr..X./2011 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând "materiale de construcții";

- factura nr..X./2011 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând "c/v materiale mixtură asfaltică".

Organele de inspecție fiscală precizează că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, societatea a prezentat mai multe contracte încheiate cu furnizorii mai sus menționați (SC .X. SRL și SC .X. SRL) la care însă nu se face referire la facturile în cauză, din aceste contracte reieșind denumirea diverselor mărfuri ce pot face obiectul tranzacțiilor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat și alte documente în care să fie precizate denumirea mărfurilor, cantitatea, prețul unitar și care să dovedească necesitatea achiziționării lor.

Astfel, având în vedere:

- Decizia .X./2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, potrivit căreia facturile în care nu sunt înscrise toate informațiile prevăzute de lege nu îndeplinesc condiția de document justificativ, precum și

- prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora cheltuielile efectuate fără documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au suplimentat profitul impozabil cu suma de .X. lei, stabilind în sarcina societății impozit pe profit și accesorii aferente acestuia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă cu suma totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea și-a exercitat dreptul de deducere în baza unor facturi care nu îndeplinesc condiția de document justificativ, calculând totodată și accesorii aferente TVA.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna septembrie 2011, societatea a înregistrat în mod eronat achiziții de materiale în baza facturii nr..X./2011, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând "c/v avans materiale".

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că avansul facturat de furnizor, înregistrat de societate în mod eronat în debitul contului 301 "Materii prime" analitic 018 ".X.", nu se regăsește în soldul contului la finele lunii septembrie 2011, deoarece acesta a fost înregistrat în contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime", așa cum rezultă din fișa acestui cont.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, întrucât SC .X. SRL nu a achitat contravaloarea avansului facturat, rezultă că factura nr..X./2011, menționată mai sus, nu este aferentă unei operațiuni economice și nu se justifică înregistrarea achiziției de materiale și consumul acestora.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru semestrul II 2011, SC .X. SRL a raportat tranzacții de tip achiziții de la SC .X. SRL, însă acesta nu a declarat tranzacții tip livrare către SC .X. SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă care sunt elementele care confirmă „avansul” în cauză, din moment ce SC .X. SRL nu are sume achitate în plus furnizorului la data facturării acestuia.

Astfel, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora cheltuielile efectuate fără documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au suplimentat profitul impozabil cu suma de .X. lei, stabilind în sarcina societății impozit pe profit și accesorii aferente acestuia, iar în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, au diminuat TVA deductibilă cu suma de .X. lei, calculând totodată și accesorii aferente TVA.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iulie 2010-decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli pe baza a .X. facturi de prestări servicii emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală mai multe contracte cu furnizorii menționați mai sus, cu excepția SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, pentru serviciile de transport facturate de aceștia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat și alte documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv

prestate, precum și necesitatea efectuării lor (foi de parcurs, CMR-uri, deviz, situație de lucrări sau orice alte documente corespunzătoare) în care să fie precizate serviciile prestate, tarifele percepute, termenele de execuție.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși în facturile emise de SC .X. SRL sunt menționate servicii de transport, ceea ce implică prestarea efectivă a acestora de către partener, SC .X. SRL a prezentat contracte de închiriere utilaje și autovehicule.

În ceea ce privește serviciile de dezăpezire facturate de SC .X. SRL, în calitate de subcontractor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada refacturării acestora către beneficiarul final.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat situații de lucrări emise de prestatori, din care să reiasă faptul că serviciile facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost efectiv prestate, lucrările au fost efectuate și că sunt aferente desfășurării activității. De asemenea, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au fost efectiv prestate serviciile de transport, rutele și distanțele parcurse, materialele sau persoanele transportate, perioadele în care s-au efectuat transporturile, mijloacele de transport utilizate efectiv.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au suplimentat profitul impozabil cu suma totală de .X. lei, stabilind în sarcina societății impozit pe profit și accesorii aferente acestuia, iar în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, au diminuat TVA deductibilă cu suma de .X. lei, calculând totodată și accesorii aferente TVA.

4) Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iunie-decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări cu materiale de construcții a căror valoare totală de .X. lei se regăsește la data de 31.12.2012 în soldul contului 301 "Materii prime", analitic 062 "Materiale .X.", fără ca în această perioadă să fie înregistrate ieșiri din gestiune.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că materialele respective sunt aferente lucrărilor de construcții efectuate în baza contractului nr..X./ 2012 încheiat cu .X., ce are ca obiect execuția imobilului "locuință unifamilială S+P+1E, locuință de serviciu, P+1E, împrejmuire, anexa gospodărească", contract aflat în curs de derulare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a emis către beneficiar, în perioada iunie-decembrie 2012, situații de lucrări din care să reiasă stadiul fizic al lucrărilor și materialele puse în operă, deși

potrivit explicațiilor administratorului societății, se realizase 40-50% din contract.

Prin urmare, întrucât SC .X. SRL nu a emis către beneficiar facturi prin care să-și recupereze contravaloarea materialelor și a prestațiilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă scopul economic al tranzacției aferentă contractului menționat și totodată necesitatea achiziționării materialelor de construcții, astfel că SC .X. SRL nu justifică deducerea TVA în sumă de .X. lei, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au precizat că, la momentul realizării de venituri (cu TVA colectată) aferentă operațiunii în cauză, societatea va putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor necesare realizării acestora, aspect relevat prin situațiile de lucrări, bonuri de consum.

5) În afara deficiențelor prezentate la pct.1)-4), organele de inspecție fiscală au constatat și alte deficiențe pentru care au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,

întrucât societatea a declarat eronat creanța fiscală reprezentând impozit pe profit, a înregistrat în mod eronat cheltuieli cu comisioane bancare în loc de plată furnizori, a înregistrat în anul 2013 facturi emise în anul 2012.

6) Din analiza fișei pe plătitor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat eronat creanța fiscală privind TVA.

Astfel, potrivit art.94 alin.(3) lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au corectat diferența dintre TVA înregistrată de societate și cea declarată la organul fiscal, respectiv au diminuat creanța fiscală reprezentând TVA cu suma de .X. lei.

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

**1). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestația formulată SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, întrucât:

- societatea a declarat eronat creanța fiscală reprezentând impozit pe profit;
- a înregistrat în mod eronat cheltuieli cu comisioane bancare în loc de plată furnizori;
- a înregistrat în anul 2013 facturi emise în anul 2012.

Prin contestația formulată, societatea deși contestă Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

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

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

***„Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.***

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma totală de .X. lei, anterior explicitată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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



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

Se reține că 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 acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă suma totală de .X. lei, menționată mai sus, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./ 2013 cu privire la suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,

conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră **„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**2). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

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

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL, TVA și impozit pe profit, pe considerentul că facturile primite de la furnizori nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, în condițiile în care societatea a corectat facturile respective în timpul inspecției fiscale.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu consumul de materiale de construcții pe baza unor facturi care nu conțin toate informațiile (denumirea, cantitatea, prețul unitar) prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura nr..X./ 2011 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând "materiale de construcții";
- factura nr..X./2011 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând "c/v materiale mixtură asfaltică".

Astfel, având în vedere Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au suplimentat profitul impozabil cu suma de .X. lei, iar în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, au diminuat TVA deductibilă cu suma totală de .X. lei.

b) societatea a înregistrat în mod eronat achiziții de materiale în baza facturii nr..X./ 2011, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând "c/v avans materiale".

Organele de inspecție fiscală au constatat că, întrucât SC .X. SRL nu a achitat contravaloarea avansului facturat, rezultă că factura nr..X./2011, menționată mai sus, nu este aferentă unei operațiuni economice și nu se justifică înregistrarea achiziției de materiale și consumul acestora.

Astfel, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au suplimentat profitul impozabil cu suma de .X. lei, iar în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, au diminuat TVA deductibilă cu suma de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că a corectat în timpul inspecției fiscale facturile menționate, conform art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, pe care le anexează și în susținerea contestației, însă organele de inspecție fiscală au încălcat obligația impusă de legiuitor la pct.81<sup>2</sup> alin.(3) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Totodată, societatea precizează că a îndeplinit și condiția referitoare la utilizarea achizițiilor de bunuri în folosul activității, prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, în condițiile în care toate materialele au fost puse în operă în obiectivele de investiții efectuate, conform detalierei conținutului reflectat pe de o parte prin comenzile înaintate și/sau situațiile de lucrări și facturile înaintate către beneficiari, pe care le anexează spre exemplificare în susținerea contestației.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.03.2011, precizează:

*„(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.”*

iar alin.(4) lit.f) al aceluiași articol, stipulează:

*“(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;”*

În explicarea prevederilor citate la art.21 alin.(4) lit.f), legiuitorul, aduce precizări suplimentare, prin pct.44 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:

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

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, 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.

De asemenea, se reține că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de

document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare, precum și faptul că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

În ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.03.2011, prevede:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.03.2011, precizează:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. [...]”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza

exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5), sau în baza duplicatului facturii în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

*h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art.125<sup>1</sup> alin.(3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

*i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț; [...]*”

Prin urmare, coroborând prevederile legale privind dreptul de deducere a TVA, se reține că, orice persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, în baza exemplarului original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile stipulate de legiuitor, și numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin contestația formulată, societatea precizează că a corectat facturile respective în timpul inspecției fiscale, însă facturile corectate nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, în speță se rețin și prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în data efectuării operațiunii, care prevăd:

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

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

*fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”*

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că informațiile înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, se pot corecta în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, astfel:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte,

- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

În aplicarea art.159 din Codul fiscal precizat mai sus, pct. 82<sup>1</sup> alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, precizează:

*“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art.159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală vor permite deducerea TVA în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art.159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care au

fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației următoarele documente:

- factura nr..X./X.2013 emisă de SC .X. SRL, ce corectează datele și informațiile din factura nr..X./2011,
- factura nr..X./ 2013 emisă de SC .X. SRL, ce corectează datele și informațiile din factura nr..X./2011.
- factura nr..X./2013 emisă de SC .X. SRL, ce corectează datele și informațiile din factura nr..X./2011.

Prin urmare, se reține că societatea a procedat la corectarea facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL, în data de 02 septembrie 2013, respectiv în timpul inspecției fiscale, ținând cont de faptul că momentul încheierii inspecției fiscale îl reprezintă comunicarea Deciziei de impunere nr..X./2013, respectiv data de .X./2013, conform datei înscrise pe adresa nr..X./2013, de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat.

Totodată, se reține că prin contestația formulată, societatea precizează că a îndeplinit și condiția referitoare la utilizarea achizițiilor de bunuri în folosul activității, prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, în condițiile în care toate materialele au fost puse în operă în obiectivele de investiții efectuate, conform detalierei conținutului reflectat pe de o parte prin comenzile înaintate către furnizorii de materiale și/sau situațiile de lucrări și facturile înaintate către beneficiari, pe care le anexează spre exemplificare în susținerea contestației, respectiv:

- Anexa la factura nr..X./2011 emisă de furnizorul de materiale SC .X. SRL, reprezentând „.X.” în valoare de .X. lei;
- Factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL către beneficiar, respectiv către Consiliul Local .X;
- Documentele intitulate „Recapitulație” și „Lista cuprinzând cantitățile de lucrări”, având ca obiect: Rețeaua de distribuție și ca obiectiv: .X., ce poartă amprenta ștampilei Primăriei .X. și a semnăturii reprezentantului acesteia, precum și amprenta ștampilei dirigentului de șantier și semnătura acestuia. În cuprinsul documentului din urmă se detaliază ca material consumat: „Tub .X.” în valoare de .X. lei.

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 comunicat contribuabilului și existent în copie la dosarul cauzei, nu rezultă că organele

de inspecție fiscală ar fi avut în vedere documentele mai sus menționate, la stabilirea caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu materii prime la calculul profitului impozabil, și implicit al impozitului pe profit, precum și al taxei pe valoarea adăugată aferente acestora.

Potrivit art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că SC .X. SRL a anexat la dosarul cauzei copii de pe facturile corectate de furnizorii SC .X. SRL și SC .X. SRL, comenzile înaintate către furnizorii de materiale și/sau situațiile de lucrări și facturile înaintate către beneficiari, se impune ca acestea să fie analizate de organele de inspecție fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele prezentate de societate.

Astfel, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat:

- fiecare factură în parte, corectată de furnizorii SC .X. SRL și SC .X. SRL, pentru a se stabili cu exactitate care sunt datele și elementele necompletate pe facturile respective, și care conduc la concluzia că facturile în cauză nu pot îndeplini calitatea de document justificativ., astfel încât să facă aplicațiunea prevederilor pct.82<sup>1</sup> alin.(3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004;

- fiecare comandă înaintată către furnizorul de materiale și fiecare situație de lucrări și factură înaintate către beneficiari, pentru a stabili dacă bunurile achiziționate au fost utilizate în folosul activității SC .X. SRL.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației



județene a finanțelor publice .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu materii prime la calculul profitului impozabil și implicit la calculul impozitului pe profit, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de societatea contestatară, precum și de cele precizate prin prezenta decizie, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală, pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

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

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

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, precum și a TVA înscrisă în facturile primite de la furnizori, ce au ca obiect prestări de servicii, pe considerentul că societatea nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor, în condițiile în care SC .X. SRL a anexat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală, respectiv contracte, situații de lucrări, facturi către beneficiari prin care a refacturat respectivele servicii.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iulie 2010-decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli pe baza a .X. facturi de prestări servicii emise

de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat mai multe contracte cu furnizorii menționați mai sus, cu excepția SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, pentru serviciile de transport facturate de aceștia, însă nu a prezentat și alte documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, precum și necesitatea efectuării lor (foi de parcurs, CMR-uri, deviz, situație de lucrări sau orice alte documente corespunzătoare) în care să fie precizate serviciile prestate, tarifele percepute, termenele de execuție.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au suplimentat profitul impozabil cu suma totală de .X. lei, iar în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au diminuat TVA deductibilă cu suma de .X. lei.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2010, precizează:

*„(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.”*

iar alin.(4) lit.m) din același act normativ stipulează:

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

*[...]*

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

În explicitarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) citate mai sus, legiuitorul, aduce precizări suplimentare, prin pct.48 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:

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

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

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

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, 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.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2010, prevede:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*b) operațiuni taxabile;”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Prin contestația formulată, societatea precizează că a anexat în susținerea contestației, pentru fiecare din cele .X. facturi de achiziție pentru care organele de inspecție fiscală au anulat deductibilitatea cheltuielii cu serviciile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, atât contractele încheiate, cât și documentele care atestă prestarea efectivă a serviciilor cuprinse în acestea și scopul economic al acestora.

Analizând documentele depuse de societate, se reține că acestea privesc următoarele operațiuni economice:

a) pentru servicii transport persoane și materiale facturate de SC .X. SRL:

- factura nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- contractul de închiriere nr..X./2010, încheiat cu SC .X. SRL, având ca obiect închirierea a .X. autoturisme în vederea transportului de persoane și materiale pe șantierul .X.;
- anexa nr.1 la contractul nr..X./2010, încheiat cu SC .X. SRL împreună cu anexa;
- foi de parcurs întocmite în perioada mai – iunie 2010 pentru auto nr. .X., prin care se reflectă perioada în care au avut loc deplasările și kilometrii parcurși.
- listingul GPS pentru auto nr. .X.

b) pentru serviciile facturate de SC .X. SRL prin emiterea facturii nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, societatea a anexat în susținerea contestației documentul „Lista cuprinzând cantitățile de lucrări”, în care sunt explicitate categoriile de lucrări efectuate la Grădinița .X., ce însumează valoarea totală de .X. lei, sumă ce a fost și facturată prin documentul mai sus menționat.

c) pentru factura nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL reprezentând „rectificare pardoseală”, societatea a anexat în susținerea contestației procesul verbal de recepție al lucrărilor efectuate la Grădinița .X., înregistrat sub nr..X./2010, semnat și ștampilat de dirigintele de șantier și de reprezentantul Inspectoratului de Stat în Construcții .X.

d) pentru factura nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând prestări servicii – transport asfalt, societatea a anexat în susținerea contestației următoarele:

- contractul de închiriere nr..X./2010 încheiat cu SC .X. SRL, ce are ca obiect transmiterea de către locator utilizatorului a dreptului de folosință asupra următoarelor utilaje: autobasculantă .X. cu nr..X. și autobasculantă .X. cu numărul de înmatriculare .X., pentru a transporta materiale de construcții în localitatea .X., pentru o perioadă de 2 luni;
- anexa nr.1 la contractul mai sus menționat;
- facturile nr..X./2010 și nr..X./2010 emise către Primăria .X.;
- documentul „Borderou centralizator de producție - Modernizare drumuri sătești în comuna .X., județul .X.”, semnat și ștampilat de dirigintele de șantier și de reprezentantul Primăriei .X.;

- documentul „Borderou centralizator de producție – în perioada 01.10.2010-12.10.2010 al obiectivului 1 .X., DS .X.”, semnat și ștampilat de dirigintele de șantier și de reprezentantul Primăriei .X.;

- documentul „Lista cuprinzând cantitățile de lucrări”

- foi de parcurs întocmite pe lunile septembrie și octombrie 2010, prin care se reflectă perioada în care au avut loc deplasările și kilometrii parcurși.

e) pentru serviciile de dezăpezire facturate de SC .X. SRL, cu facturile nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, societatea a anexat în susținerea contestației:

- factura seria .X. nr..X./2011 în sumă de .X. lei, la care se adaugă TVA în sumă de .X. lei, reprezentând „c/v situație lucrări cf. ctr. nr..X./2010”, emisă de SC .X. SRL către Comuna .X.;

- documentul „Lista cuprinzând cantitățile de lucrări”, ce are ca obiect „Deszăpezire .X.”, și poartă semnătura și amprenta ștampilei Primarului Comunei .X.;

- documentul „Centralizator financiar al obiectelor”, ce are ca obiectiv „Deszăpezire .X.”, și poartă semnătura și amprenta ștampilei Primarului Comunei .X..

Totodată, se reține că prin contestația formulată, societatea precizează că serviciile de dezăpezire, chiar dacă au fost facturate ulterior, respectiv într-o perioadă contractuală încheiată, acestea au fost efectiv prestate în cursul perioadei contractuale, aspect neanalizat de organele de inspecție fiscală.

f) pentru factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând „prestări servicii transport”, societatea a anexat în susținerea contestației:

- contractul de închiriere nr..X./2011, încheiat cu SC .X. SRL, având ca obiect închirierea următoarelor utilaje: Autotractor .X. și Semiremorcă tip .X. pentru transportul materialelor pe șantierul din com. .X.;

- anexa nr.1 la contractul mai sus menționat;

De asemenea, se reține că prin contestația formulată societatea precizează că pentru utilizarea acestor utilaje în decursul activității, nu s-au întocmit foi de parcurs, întrucât mișcarea acestora a avut loc în cadrul perimetrului șantierului.

g) pentru factura nr..X./2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de SC .X. SRL reprezentând „servicii transport materiale șantier”, societatea a anexat în susținerea contestației:

- contractul de închiriere nr..X./2010 încheiat cu SC .X. SRL al cărui obiectul îl reprezintă închirierea următoarele utilaje: tăietor beton .X.,

mai compactor .X., placă compactoare .X., pe o perioadă de 18 luni, la prețul de .X. euro/lună, fără TVA;

- anexa nr.1 la contractul mai sus menționat;
- actul adițional nr..X./2011, s-a prevăzut închirierea autobasculantei .X., pentru perioada 01-04.2011-31.12.2011, la prețul de .X. euro/lună;

- actul adițional nr.X./2011, s-a prevăzut închirierea autobasculantei .X. și .X., pentru perioada 01-06.2011-31.12.2011, la prețul de .X. euro/lună;

- licențele de transport seria .X. nr..X. și seria .X. nr..X. emise pentru SC .X. SRL.

- foi de parcurs întocmite pentru .X. și .X. în lunile august și noiembrie 2011, prin care se reflectă perioada în care au avut loc deplasările și kilometrii parcurși.

h) pentru serviciile facturate de SC .X. SRL, cu factura nr..X./2012 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./2012 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, societatea a anexat în susținerea contestației următoarele:

- factura .X. nr..X./2011 către Primăria .X. în valoare de .X. lei;
- documente intitulate „Cantități lucrări executate”, semnate și ștampilate de Primarul Comunei .X.;

- documentul „Borderou centralizator de producție în perioada 26.10.2011-31.10.2011, semnat și ștampilat de către Primarul Comunei .X. și de reprezentantul Inspectoratului de Stat în Construcții;

- factura .X. nr..X./2011 către Primăria Comuna .X. în valoare de .X. lei.

- documente intitulate „Recapitulație”, semnate și ștampilate de către Primarul Comunei .X. și de dirigințele de șantier;

i) pentru serviciile facturate de SC .X. SRL societatea a anexat contractul de execuție lucrări de construcții nr..X./2012, iar pentru serviciile facturate de SC .X. SRL, contractul de execuție lucrări de construcții nr..X./2012.

Se reține că prin contestația formulată, societatea menționează că aceste servicii de reparații construcții, zidărie, reparație tencuială, fasonare etc., au fost efectuate inițial la obiectivul .X., iar ulterior, la obiectivul .X..

j) pentru factura nr..X./2012 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând prestări servicii de transport, societatea a anexat:

- contractul de închiriere nr..X./2012, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință a autobasculantei .X., pentru a transporta materiale pe șantierul .X.;

- foi de parcurs întocmite în perioada mai-iunie 2012.

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 nu rezultă că organele de inspecție fiscală ar fi avut în vedere documentele mai sus menționate, la stabilirea caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu prestările de servicii la calculul profitului impozabil, și implicit al impozitului pe profit, precum și al taxei pe valoarea adăugată aferente acestora, din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nereieșind motive care să determine înlăturarea respectivelor documente.

Nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia deși în facturile emise de SC .X. SRL sunt menționate servicii de transport, iar pentru justificarea acestor servicii societatea a prezentat contracte de închiriere utilaje și autovehicule, întrucât primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale o au documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective, precum și modul de completare al acestora, conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele documente etc.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și implicit la calculul impozitului pe profit, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tipuri de impozite ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de societatea contestatară, precum și de cele precizate prin prezenta decizie, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor

trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală, pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

**4). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de materiale de construcții, în condițiile în care nu rezultă dacă a fost analizată intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.**

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iunie-decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă aprovizionări cu materiale de construcții a căror valoare totală de .X. lei se regăsește la data de 31.12.2012 în soldul contului 301 "Materii prime", analitic 062 "Materiale .X.", fără ca în această perioadă să fie înregistrate ieșiri din gestiune.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că materialele respective sunt aferente lucrărilor de construcții efectuate în baza contractului nr..X./2012 încheiat cu .X., ce are ca obiect execuția imobilului "locuință unifamiliară S+P+1E, locuință de serviciu, P+1E, împrejmuire, anexa gospodărească", contract aflat în curs de derulare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a emis către beneficiar în perioada iunie-decembrie 2012 situații de lucrări din care să reiasă stadiul fizic al lucrărilor și materialele puse în operă, deși potrivit explicațiilor administratorului societății, se realizase 40-50% din contract.

Prin urmare, întrucât SC .X. SRL nu a emis către beneficiar facturi prin care să-și recupereze contravaloarea materialelor și a prestațiilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă scopul economic al tranzacției aferentă contractului menționat și totodată necesitatea achiziționării materialelor de construcții, astfel că SC .X. SRL nu justifică deducerea TVA în sumă de .X. lei, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că scopul economic sau demonstrarea folosului activității și intenția de valorificare ulterioară este evidentă prin însăși angajamentul contractual încheiat între părți, iar prin contractul încheiat, părțile au convenit să întocmescă o singură situație finală de lucrări, fără evidențierea etapelor intermediare în situații distincte.



**În drept**, art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 10.05.2012, prevede:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Prin urmare, coroborând prevederile legale privind dreptul de deducere a TVA, se reține că, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor.

Se reține că societatea a anexat în susținerea contestației contractul de execuție lucrări nr..X./2012 încheiat de SC .X. SRL, în calitate de executant, cu .X., în calitate de beneficiar, al cărui obiect îl reprezintă proiectarea, executarea, finalizarea și remedierea oricăror defecte ale lucrărilor realizate în localitatea .X., privind imobilul „locuință unifamilială S+P+1E, locuință de serviciu P+1E, împrejmuire, anexă gospodărească”.

Totodată, prin contractul mai sus menționat, se precizează că executantul va executa obiectul contractului din surse proprii până la finalizarea acestuia, iar la semnarea procesului verbal de recepție finală, părțile vor semna acordul de esalonare a plății privind valoarea totală a prezentului contract.

Având în vedere prevederile contractuale menționate mai sus, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea avea obligația de a emite către beneficiar în perioada iunie-decembrie 2012 facturi prin care să-și recupereze contravaloarea materialelor și a prestațiilor efectuate.

Astfel, se reține că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință. Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului pentru a putea analiza intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că între constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 există contradicții, respectiv pe de o parte, acestea anulează societății dreptul de deducere a

TVA aferentă materialelor de construcții achiziționate în perioada iunie-decembrie 2012, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pe considerentul că societatea nu a justificat utilizarea respectivelor materiale în scopul operațiilor taxabile, iar pe de altă parte organele de inspecție fiscală constată că materialele de construcții mai sus menționate au fost utilizate în lucrările prestate în baza contractului nr..X./ 2012 încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, lucrări ce au fost executate în proporție de 40-50% din contract.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă au analizat facturile de achiziție și dacă acestea conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, sau care au fost elementele constatate lipsă din aceste facturi de achiziție care au determinat organele de inspecție fiscală să nu acorde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

De asemenea, potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze la stabilirea bazei de impunere a TVA aferentă materialelor de construcții achiziționate în perioada iunie-decembrie 2012, ce se regăseau la data de 31.12.2012 în soldul contului 301 "Materii prime", analitic 062 "Materiale .X.", pe considerentul că în această perioadă nu au fost înregistrate ieșiri din gestiune.

Totodată, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă materialelor de construcții achiziționate în perioada iunie-decembrie 2012, ce se regăseau la data de 31.12.2012 în soldul contului 301 "Materii prime", analitic 062 "Materiale .X.", întrucât nu a emis facturi către beneficiar prin care să-și recupereze contravaloarea materialelor și a prestațiilor efectuate, întrucât dreptul de deducere a TVA este condiționat de îndeplinirea tuturor condițiilor cu caracter cumulativ și obligatoriu impuse de legea fiscală.

Având în vedere cele reținute mai sus, învederăm dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 10.05.2012, potrivit cărora:

*„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, (...)”*

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”*

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate

pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, TVA achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că **dreptul de deducere a TVA se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse TVA**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție, este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă TVA plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile**. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit acestui caz, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că dreptul de deducere a TVA se acordă în anumite condiții pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile. **Dreptul de deducere a TVA este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice intenția societății de a realiza operațiuni taxabile materializate prin angajarea de costuri cu materiale de construcții, să analizeze dacă aceste materiale sau parte din ele se regăsesc în obiectivul „locuință unifamilială S+P+1E, locuință de serviciu P+1E, împrejmuire, anexă gospodărească”, astfel încât să se asigure respectarea de către contestatară a art.145 din Codul fiscal.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și

faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de impozite ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de societatea contestatară, precum și de cele precizate prin prezenta decizie, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

**5). Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,

**se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.2)-4) din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..X./2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru TVA în sumă totală de .X. lei și impozit pe profit în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr. .X./2013 și pentru suma totală de .X. lei, menționată mai sus.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și

alin.(3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

1) **Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

2) **Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./2013** emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,
- TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând diferența între TVA stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și suma de .X. lei, ce a fost scăzută de organele de inspecție fiscală ca urmare a diferenței constatate între TVA înregistrată de societate și cea declarată la organul fiscal,
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

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

**DIRECTOR GENERAL,**