

**DECIZIA NR. 2227/2019**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 26829/11.09.2018**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 4611/06.09.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 26829/11.09.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2015, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Ioan Popasu, nr. 15, biroul „Vânzări”, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 52515/03.09.2018, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.07.2018*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/27.07.2018 și **are ca obiect suma parțială de T lei reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data confirmării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.07.2018, respectiv data de **30.07.2018**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **03.09.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin reprezentant legal KD și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin reprezentant legal.

**I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 52515/03.09.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/27.07.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/27.07.2018, solicitând anularea acesteia pentru suma parțială de T lei reprezentând TVA.**

În prezentarea situației de fapt societatea precizează că nu își însușește suma de T lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, aferentă serviciilor subcontractate de antreprenorul general SC AIM SRL prestatorului SC TGT SRL pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere invocând, exclusiv, comportamentul fiscal al prestatorului și susține că în ceea ce o privește a respectat dispozițiile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la furnizorul SC TGT SRL societatea mai precizează că nu a avut relații contractuale cu SC X SRL, aceasta nu i-a prestat niciun serviciu și nu i-a livrat niciun bun, ci a fost un subcontractant al furnizorului său.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

- Motivele de fapt invocate de către organele de control nu sunt reglementate de legislația fiscală în vigoare, reprezentând stări de fapt ce nu constituie condiții de nedeductibilitate a taxei și referitor la care nu există în legislația fiscală prevederi care să condiționeze în vreun fel exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoana impozabilă;
- Jurisprudența internă a dispus în mod repetat că nu poate fi imputat persoanei impozabile faptul că un furnizor nu ar fi virat către bugetul de stat suma în litigiu, nu

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

poate fi refuzat unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârșit nereguli;

- Jurisprudența CJUE a dispus în mod constant că nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile nu poate fi sancționată cu refuzul dreptului de deducere a TVA, nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte;

**A) Societatea acuză nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 297, aducând în susținere următoarele motivații:**

1) Petenta contestă motivul de fapt invocat de către organele de inspecție fiscală pentru respingerea la deducere a TVA, respectiv: *„din baza de date ANAF a rezultat faptul că acest furnizor nu și-a îndeplinit obligațiile declarative [...], acest furnizor nu a declarat livrările, nu a deșus deconturi de TVA, [...] taxa nu a fost colectată la bugetul statului pentru a putea fi dedusă”* deoarece:

- a) Legislația în vigoare (Codul fiscal, normele de aplicare, și legislația secundară dată în aplicare) nu condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea de către furnizorii situați în amonte pe lanțul tranzacțional a obligațiilor declarative sau/și a celor de a colecta și plăti la bugetul de stat TVA. Petenta consideră că dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate este reglementat de prevederile art. 297-*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*, alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru exercitare acestui drept fiind necesară îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 299 alin. (1) lit. a) din același act normativ.

Societatea face trimitere la jurisprudența CJUE în cauzele Comisia/Franța C-50/87, Lennartz C-97/90, Ghent Coal Terminal C-37/95, Giuseppe Astone C-332/15, care a dispus în mod constant că statele membre nu pot limita dreptul de deducere a TVA decât în cazurile prevăzute expres de Directiva 2006/112

- b) Legislația fiscală internă prevede că dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile constituie un principiu fundamental al sistemului TVA, neputând fi limitat, acest drept exercitându-se imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

În dezvoltarea motivelor de drept petenta invocă jurisprudența CJUE în cauzele C-392/09 Uszodaepito Kft, cauzele reunite C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David, C-146/05 Collee, C-95/07 Ecotrade, C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV.

- c) Prin normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, legiuitorul impune organelor fiscale obligația de a respecta jurisprudența CJUE și anume condițiile dispuse prin Hotărârile pronunțate în Cauzele Bonik C-285/11 și PPUH C-277/14, care dispun că *„problema că furnizorul bunurilor în discuție a plătit sau nu a plătit TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare respective către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte”*

2) Petenta contestă motivul de fapt invocat de către organele de inspecție fiscală pentru respingerea la deducere a TVA, respectiv: *„faptul generator și exigibilitatea TVA nu a intervenit [...] în condițiile în care furnizorul lucrărilor de construcții nu a colectat, declarat și plătit la bugetul de stat TVA-ul”*.

Societatea consideră că prin dispozițiile articolelor 280 și 281 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul nu a condiționat exigibilitatea TVA și faptul generator de comportamentul fiscal al prestatorului, și susține că în drept orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să deducă taxa datorată sau achitată, aferentă achizițiilor destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile, independent de comportamentul fiscal al furnizorului/prestatorului.

**3)** Referitor la motivarea organelor de inspecție că „*există suspiciuni rezonabile privind operațiunile evidențiate în aceste facturi*” petenta face trimitere la hotărârea CJUE în cauzele reunite C-80/11 și C-142/11 Mahageben și David, în care s-a dispus că „administrația nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt atribuția acestei administrații”.

Petenta constată că în sarcina sa organele de control nu au reținut niciun fel de implicare în comportamentul fiscal neadecvat al subcontractorului SC TGT SRL, și consideră că nu i se poate refuza dreptul de deducere a TVA aferentă operațiunii, atâta timp cât a fost dovedită îndeplinirea condițiilor de formă și de fond pentru deducerea taxei.

**B) Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de jurisprudența internă privind dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA, și invocă în susținerea cauzei sale Decizia 7405/2013 a ÎCCJ precum și decizii date de organele fiscale în procedura de soluționare a contestației (Deciziile 319/2015, 29/2013, 96/2013, 82/2013). În acest sens petenta invocă prevederile art. 6, art. 12 și art. 13 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.**

**C) Societatea invocă jurisprudența europeană privind dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA și susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat hotărârile CJUE.**

**D) În ceea ce privește realitatea operațiunilor efectuate, societatea susține că aceasta a fost probată cu documentele întocmite în scopul edificării proiectului imobiliar rezidențial „ansamblu de 3 blocuri cu destinație de locuință în mun. X, str. Turnului nr. 5”:**

- „Contractul de antrepriză construcții clădiri și lucruri ingineresti” încheiat de SC X SRL, în calitate de beneficiar, cu SC AIM SRL, în calitate de antreprenor;
- „Contractul de antrepriză construcții clădiri” nr. 1/11.07.2017 încheiat de SC AIM SRL (beneficiar) cu SC TGT SRL (executant);
- facturi, situații de lucrări întocmite de SC TGT SRL și procese verbale de recepție a lucrărilor.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.07.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina SC X SRL o TVA suplimentară de plată în sumă totală de T1 lei, pentru perioada 01.07.2017-31.01.2018.***

Conform celor precizate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/27.07.2018, SC X SRL are ca obiect principal de activitate declarat „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” cod CAEN 4120 iar în perioada verificată a avut în derularea obiective investiționale de natura construirii de blocuri de locuințe în X, pentru care a prezentat autorizații de construire eliberate de Primăria X, extrase de carte funciară pentru terenuri eliberate de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară X și contractul de antrepriză încheiat cu SC AIM SRL pentru edificarea apartamentelor. Inspectorii precizează că TVA de rambursat provine din achiziții de servicii cu TVA 19% efectuate în vederea realizării obiectivelor investiționale și care ulterior sunt comercializate cu cota redusă de 5%, sau sunt supuse măsurilor de simplificare fiind efectuate către societăți comerciale înregistrate în scopuri de TVA.

Referitor la suma de T lei reprezentând TVA suplimentară contestată de societate, conform celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală F-X/27.07.2018, are la bază următoarele constatări ale echipei de control:

Lucrările de construcții la ansamblul imobiliar sunt efectuate de către SC AIM SRL care a încheiat cu societatea verificată contractul de antrepriză construcții clădiri și lucrări ingineresti din 04.04.2016 și acte adiționale. Obiectul contractului constă în executarea de către antreprenor a lucrărilor constând în fundații, structură, instalații și finisaje pentru construirea unui ansamblu de 3 blocuri cu destinația de locuință pe terenul aparținând beneficiarului. Prin acte adiționale la

acest contract s-a modificat suplimentat obiectul contractului fiind adaugate și alte blocuri cu aceeași destinație (4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 28, 29, 30).

Având în vedere faptul ca AIM SRL este antreprenor general pentru X SRL, în conformitate cu prevederile art. 10, art. 55, alin. (1) și (2), lit. a) și c), art. 58, alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală i-a solicitat prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3080/06.06.2018 prezentarea fișei de cont 411 analitic X SRL pentru perioada verificată. De asemenea, întrucât din baza de date ANAF a rezultat faptul că acest furnizor nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, pentru serviciile subcontractate de la TGT SRL au fost solicitate facturi, contracte/comenzi, situații de lucrări.

Conform documentelor transmise de AIM SRL în perioada 01.07.2017-28.02.2018 aceasta a înregistrat tranzacții cu SC X SRL în valoare de X1 lei.

Cu privire la achizițiile efectuate de la SC TGT SRL, operatorul economic a prezentat Contractul de antrepriză construcții clădiri nr. 1/11.07.2017 încheiat între TGT SRL în calitate de Executant, reprezentată de către DDC- administrator și AIM SRL în calitate de beneficiar reprezentată de către d-na KD.

Obiectul contractului în reprezintă execuția la roșu a Clădirilor C11, C12 și C13 din ansamblul CAV X. Conform anexelor la contract, prețul lucrărilor este de X2 euro pentru blocul C 11, X3 euro pentru blocul C12 și X4 euro pentru blocul C13. Părțile precizează că materialele și consumabilele sunt asigurate de către beneficiar, iar lucrările se referă exclusiv la manoperă.

În perioada iulie 2017-ianuarie 2018, pentru achizițiile efectuate de la TGT SRL constând în lucrări de construcție, SC AIM SRL a dedus TVA în sumă de T lei.

Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a solicitat informații suplimentare de la TGT SRL, dar adresa nr. 3130/08.06.2018, transmisă prin poștă, a fost returnată, pe confirmarea de primire fiind înscrisă mențiunea „avizat lipsa domiciliu”.

Inspectorii fiscali au consultat baza de date ANAF și au constatat următoarele:

- SC TGT SRL are sediul social/domiciliul fiscal în I, sat. C, com. C, str. Taberei nr. 24;
- este înregistrată în scopuri de TVA din 05.08.2016;
- Obiectul de activitate declarate este „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” CAEN 4120;
- în perioada iulie 2017- ianuarie 2018 asociat și administrator al TGT SRL a fost DDC, în luna martie 2018 societatea a fost vândută către KK din Bulgaria și MH din Palestina, administrator fiind KK din Bulgaria;
- pentru perioada 01.07.2017- 31.01.2018, perioadă în care AIM SRL a înregistrat achiziții de la aceasta societate, s-a constatat faptul că există neconcordanțe între tranzacțiile raportate în deconturile de TVA și declarația 394 depuse de TGT SRL, respectiv:
  - în decontul de TVA aferent trim. III 2017 înregistrat sub nr. X-211435-2017/25.10.2017 declară livrări în valoare de X5 lei, TVA X6 lei și achiziții de X7 lei, TVA X8 lei iar în Declarația 394 declară livrări de X9 lei, TVA X10 lei (către B SRL și AIM SRL ) și achiziții de X11 lei, TVA X12 lei. Codul fiscal raportat pentru AIM SRL este eronat, respectiv RO Q în loc de RO Z;
  - în trimestrul IV 2017 nu depune decont de TVA dar depune Declarația 394 în care declară livrări de X13 lei, TVA X14 lei către B SRL și AIM SRL, și achiziții în valoare de X15 lei, TVA X16 lei;
  - în trim. I 2018 nu mai depune declarațiile 300 și 394.

Având în vedere aspectele constatate, echipa de inspecție fiscală precizează că urmează să solicite efectuarea unui control fiscal la SC TGT SRL și că în funcție de rezultatul controlului încrucișat echipa de inspecție fiscală își rezervă dreptul de a reveni asupra constatărilor din Raport de inspecție fiscală. Totodată, inspectorii fiscali precizează că până la clarificarea situației fiscale a acestui operator economic, echipa de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru TVA în suma de T lei, aferentă achizițiilor efectuate de la AIM SRL, pentru lucrări de construcții subcontractate către TGT SRL, conform prevederilor art. 297 alin. (1), (4), (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Inspectorii consideră că, deși formal toate facturile emise de către TGT SRL îndeplinesc

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

condițiile prevăzute de art. 319, pct (20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, există suspiciuni rezonabile privind operațiunile evidențiate în aceste facturi, astfel că, deoarece TVA colectata la bugetul statului, faptul generator și exigibilitatea TVA nu au intervenit, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în valoare de T lei înscrisă în facturile de lucrări.

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

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de T lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese situația de fapt fiscală.**

**În fapt**, organele de control au constatat că în perioada verificată SC X SRL a achiziționat lucrări de construcții de la SC AIM SRL în baza Contractului de antrepriză construcții clădiri și lucrări inginerești din 04.04.2016 și a actelor adiționale încheiate cu acest furnizor de servicii. Obiectul contractului îl reprezintă executarea de către antreprenor a lucrărilor constând în fundații, structură, instalații și finisaje pentru construirea unui ansamblu de 3 blocuri cu destinația de locuință pe terenul aparținând beneficiarului. Prin acte adiționale la acest contract s-a suplimentat obiectul contractului, fiind adăugate și alte blocuri cu aceeași destinație (nr. 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 28, 29, 30).

În urma verificărilor efectuate a fost respinsă la deducere TVA în sumă de T lei aferentă achizițiilor efectuate de la AIM SRL, pentru lucrările de construcții subcontractate de acest furnizor către TGT SRL.

Echipa de inspecție fiscală precizează că urmează să solicite efectuarea unui control fiscal la SC TGT SRL și că, în funcție de rezultatul controlului încrucișat, își rezervă dreptul de a reveni asupra constatărilor din Raport de inspecție fiscală.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 281 alin. (1) și (7), art. 282 alin. (1), art. 297 alin. (1) și (4) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul de fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.*

*[...]*

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

*art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

*art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

*art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul*

*TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

Așadar, sintetizând prevederile legale citate mai sus, se reține faptul că în cazul serviciilor de construcții faptul generator intervine la data la care serviciile sunt considerate efectuate, respectiv la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, cu excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată/înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurile și/sau serviciile care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină documentele care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la articolele din legea fiscală.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

- în perioada verificată, SC AIM SRL a înregistrat livrări către SC X SRL în valoare de X1 lei. Din totalul taxei deduse de SC X SRL în baza facturilor emise de către SC AIM SRL, doar TVA în sumă de T lei a fost respinsă la deducere;
- în raportul de inspecție, echipa de control precizează cu referire la situațiile de lucrări întocmite de SC AIM SRL pentru beneficiarul SC X SRL, că „a verificat prin sondaj situațiile de lucrări întocmite pentru facturile cu TVA înscrisă mai mare de 20.000 lei, fără a fi constatate deficiențe”;
- organele de control au constatat neconcordanțe între datele declarate în declarațiile tip 394 de către SC AIM SRL, comparativ cu datele declarate de furnizorul său SC TGT SRL, motiv pentru care au solicitat documente justificative de la SC AIM SRL. Se reține că nu au fost solicitate de către inspectorii fiscali verificări nici la SC AIM SRL și nici la SC TGT SRL, acestora fiindu-le transmise solicitări de informații;
- la solicitarea echipei de control, SC AIM SRL a prezentat Contractul de antrepriză construcții clădiri nr. 1/11.07.2017 în care SC TGT SRL are calitate de Executant, și care are ca obiect execuția la roșu a Clădirilor C11, C12 și C13 din ansamblul CAV X. Conform anexelor la contract, prețul lucrărilor este de X2 euro pentru blocul C 11, X3 euro pentru blocul C12 și X4 euro pentru blocul C13. Părțile precizează că materialele și consumabilele sunt asigurate de către beneficiar, iar lucrările se referă exclusiv la manoperă;
- suma de T lei reprezentând TVA respinsă la deducere societății verificate, este egală cu taxa dedusă de SC AIM SRL în perioada iulie 2017- ianuarie 2018 pentru achizițiile de la SC TGT SRL;
- Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a solicitat informații suplimentare și de la TGT SRL, dar adresa nr. 3130/08.06.2018, transmisă prin poștă, a fost returnată, pe confirmarea de primire fiind înscrisă mențiunea „avizat lipsa domiciliu”.

Inspectorii fiscali au consultat baza de date ANAF și au constatat următoarele:

- SC TGT SRL are sediul social/domiciliul fiscal în I, sat. C, com. C, str. Taberei

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

- nr. 24;
- este înregistrată în scopuri de TVA din 05.08.2016;
  - Obiectul de activitate declarate este „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” CAEN 4120;
  - în perioada iulie 2017- ianuarie 2018 asociat și administrator al TGT SRL a fost DDC, în luna martie 2018 societatea a fost vândută către KK din Bulgaria și MH din Palestina, administrator fiind KK din Bulgaria;
  - pentru perioada 01.07.2017- 31.01.2018, perioadă în care AIM SRL a înregistrat achiziții de la aceasta societate, s-a constatat faptul că există neconcordanțe între tranzacțiile raportate în deconturile de TVA și declarația 394 depuse de TGT SRL, respectiv:
    - în decontul de TVA aferent trim. III 2017 înregistrat sub nr. FIFBRAA-211435-2017/25.10.2017 declară livrări în valoare de X5 lei, TVA X6 lei și achiziții de X7 lei, TVA X8 lei iar în Declarația 394 declară livrări de X9 lei, TVA X10 lei (către B SRL și AIM SRL) și achiziții de X11 lei, TVA X12 lei. Codul fiscal raportat pentru AIM SRL este eronat, respectiv RO Q în loc de RO Z;
    - în trimestrul IV 2017 nu depune decont de TVA dar depune Declarația 394 în care declară livrări de X13 lei, TVA X14 lei către B SRL și AIM SRL, și achiziții în valoare de X15 lei, TVA X16 lei;
    - în trim. I 2018 nu mai depune declarațiile 300 și 394.
  - În fapt, în speță, organul de soluționare reține că organele de control au respins la deducere TVA în sumă de T lei, înscrisă în facturile de lucrări emise de SC AIM SRL și că, așa cum susține și petenta, între SC X SRL și SC TGT SRL nu au existat operațiuni economice directe;
  - în documentele la dosar organele de control precizează că *„formal, toate facturile emise de către TGT SRL îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 319, pct. (20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal”;*
  - Echipa de control susține că, deoarece nu a fost colectată TVA la bugetul statului (obligație în sarcina SC TGT SRL), faptul generator și exigibilitatea TVA nu au intervenit, astfel că SC X SRL nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de T lei înscrisă în facturile de lucrări întocmite de SC AIM SRL și în care sunt incluse și lucrările facturate de către SC TGT SRL.

În contestația formulată, societatea precizează că legislația fiscală în vigoare nu condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea de către furnizorii/prestatorii situați în amonte pe lanțul tranzacțiilor, a obligațiilor declarative sau/și a acelor de a colecta și plăti la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată. Contestatara invocă jurisprudența europeană la care se face referire și în Normele de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 1/2016, respectiv considerentele Curtii în cauzele Bonik C- 285/11 și C-277/14 PPUH, unde aceasta a statuat că *„problema dacă furnizorul bunurilor în discuție a plătit sau nu a plătit TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare respective către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte”.*

Petenta invocă în susținere prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015.

În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de fond, organul de soluționare reține că în documentele la dosar se precizează că stadiul lucrărilor la cele trei blocuri care fac și obiectul contractului cu SC TGT SRL, menționat în RIF ca urmare a Constatării la fața locului, este: *„C11-este realizată structura, zidăria, tencuiala, tâmplărie; C12 este realizată structura, zidăria, tencuiala, tâmplărie, lavabil și parchet până la et. 2, uși până la et. 1 și C13 este realizată structura, zidăria, tencuiala, tâmplărie, lavabil și parchet până la et. 3, uși până la et. 2”.* Totodată, se reține că organele de control nu fac mențiuni cu privire la eventuale deficiențe ale documentelor justificative prezentate de societate pentru serviciile în speță.

Drept urmare, în condițiile în care organele de control au menționat că au „*suspiciuni rezonabile privind operațiunile*” dintre SC AIM SRL și SC TGT SRL și deoarece din documentele la dosar nu rezultă cine ar fi efectuat aceste lucrări referitor la care s-a constatat că există fizic, prin adresa nr. 26829/27.09.2018, organul de soluționare a solicitat de la echipa de control să precizeze dacă deține informații din care să rezulte că SC AIM SRL a subcontractat lucrări similare pentru aceste obiective și către alte societăți comerciale, respectiv să precizeze dacă a constatat suprapuneri între lucrările contractate cu SC TGT SRL și lucrările subcontractate către alți furnizori de servicii de construcții ai SC AIM SRL.

În adresa de răspuns nr. 4966/08.10.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 30711/09.10.2018, organele de control precizează că „*la acest operator economic nu au fost efectuate verificări de natură să stabilească eventuale suprapuneri de lucrări, motivat și de amploarea și volumul mare al investiției, precum și de faptul că echipa de inspecție fiscală nu se poate pronunța și trage concluzii dpdv tehnic și în domenii care exced atribuțiilor sale de servicii.*” Referitor la această ultimă afirmație, se reține că eventualele suprapuneri pot fi constatate din analiza comparativă a situațiilor de lucrări și a obiectului contractelor încheiate de SC AIM SRL cu furnizorii de servicii, nefiind necesară efectuarea unei expertize tehnice.

Astfel, având în vedere faptul că organele de control au constatat cu prilejul cercetării la fața locului că lucrările care fac obiectul contractului de lucrări încheiat între SC AIM SRL și SC TGT SRL și cuprinse de aceasta din urmă în situațiile de lucrări, au fost realizate și având în vedere că organele de control nu au pus în aplicare prevederile art. 132-*Sesizarea organelor de urmărire penală* din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

“(1) *Organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.*”

se constată că la baza respingerii dreptului de deducere nu a stat faptul că serviciile înscrise de SC AIM SRL în facturi și pentru care nu s-a acordat drept de deducere a taxei, nu ar fi fost efectiv prestate sau nu ar fi reale, și nici nu au fost constatate eventuale nereguli cu privire la achizițiile de servicii declarate de societatea afiliată SC AIM SRL de la SC TGT SRL. În atare situație, se reține că din documentele la dosar nu rezultă dacă echipa de control deține indicii cu privire la faptul că SC X SRL știa sau ar fi putut să știe că subcontractorul furnizorului său (cu care se află în relație de afiliere), este implicat într-o fraudă fiscală, condiție în care comportamentul său ar fi putut fi sancționat.

În ceea ce privește respectarea condițiilor de formă pentru deducerea taxei, în documentele la dosar organele de control precizează că „*formal, toate facturile emise de către TGT SRL îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 319, pct. (20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal*”, nefiind sesizate deficiențe cu privire la acest aspect nici în ceea ce privește facturile întocmite de SC AIM SRL pentru clientul SC X SRL.

Astfel, se reține că la baza deciziei echipei de control de respingere a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de T lei, aferentă achizițiilor de servicii, nu au stat deficiențe cu privire la condițiile de fond și de formă pe care trebuie să le îndeplinească o achiziție pentru ca taxa să fie deductibilă.

Deoarece în susținerea contestației petenta invocă numeroase Decizii ale CJUE, dar în Referatul cu propuneri de soluționare anexat la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală nu fac nicio referire la incidența acestora în speța analizată, prin adresa nr. 26829/27.09.2018, organul de soluționare a solicitat echipei de control să se pronunțe cu privire la jurisprudența CJUE invocată de petentă.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, se reține că de la data aderării României la UE, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Se mai reține că în adresa de răspuns nr. 4966/08.10.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. X



sub nr. 30711/09.10.2018, organele de control s-au limitat să enumere Deciziile CJUE invocate de petentă și să precizeze că în „jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al UE, CJUE a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile”. Ori, așa cum am arătat anterior, din documentele la dosar nu rezultă că TVA în sumă de T lei ar fi fost respinsă la deducere deoarece nu s-a probat că serviciile au fost efectiv prestate sau pentru că serviciile nu au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale SC X SRL, fiind aduse doar argumente ce privesc comportamentul fiscal al TGT SRL, furnizorul antreprenorului general SC AIM SRL.

Echipa de control mai precizează că „*simpla mențiune și invocare a tuturor acestor decizii emise de către CJUE nu constituie o demontare a constatărilor echipei de inspecție fiscală*”, dar nu prezintă niciun argument pentru care consideră că aceste decizii nu sunt incidente în speță.

Organul de soluționare reține că, în ceea ce privește neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de T lei, deși motivarea refuzului acordării dreptului de deducere are în vedere prevederile titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control nu au precizat ce condiții nu ar fi îndeplinite pentru exigibilitatea taxei, având în vedere faptul că așa cum am arătat anterior în speță pe lanțul de aprovizionare s-au emis facturi, situații de lucrări și s-a constatat realizarea lucrărilor iar conform prevederilor legale în cazul serviciilor de construcții faptul generator intervine la data la care serviciile sunt considerate efectuate, respectiv la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Referitor la observația organului emitent că se impune efectuarea unui control fiscal la SC TGT SRL, se reține că echipa de control avea posibilitatea suspendării inspecției în conformitate cu prevederile art. 127 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care statuează că:

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

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

b) *pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;*

c) *pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;*

d) *pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;*

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

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

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

h) *pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;*

i) *atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;*

j) *în alte cazuri temeinic justificate.”*

Date fiind cele anterior prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste servicii și a posibilităților furnizorului de a presta efectiv aceste servicii, avându-se în

vedere atât legislația fiscală internă, cât și deciziile CJUE, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea analize și stabilirea situației de fapt fiscale.

**În drept, în speță** sunt aplicabile prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 113 *Obiectul inspecției fiscale*

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

e) *solicitarea de informații de la terți;*

f) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

g) *solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

h) *informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*

i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)*”

De asemenea, incidente sunt și prevederile art. 6 și art. 7 și din același act normativ, care precizează:

„art. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

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

„art. 7 *Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”*

În ceea ce privește forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, precum și sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, art. 72 și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd că:

„art. 72 *Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

*art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține 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, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior, motivațiile petentei și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

***urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.07.2018 emisă de A.J.F.P. X, cu privire la TVA în sumă de T lei stabilită suplimentar de plată.***

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și cele ale pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

Legea 207/2015

*„(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

OPANAF 3741/2015

*„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat,*

*acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.“*

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiși tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de dreptul de deducere al TVA pentru lucrări de construcții, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1), art. 272 alin. (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

### **D E C I D E:**

**Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/27.07.2018**, emisă de AJFP X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă de T lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.