

DECIZIA NR. 1661/2019
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. 22881/27.06.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 3615/24.06.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 22881/27.06.2019, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. RO, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1924/2015, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Zaharia Stancu, nr. 6, Spațiul comercial 2, bl. 1, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 3615/14.06.2019, 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/17.05.2019*, corectată material la 19.06.2016, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.05.2019, corectat material la 19.06.2016, și **are ca obiect suma totală de X 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 primirii 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/17.05.2019, respectiv data de **21.05.2019**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **14.06.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin reprezentant legal K Daniela Cristina 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. 3615/14.06.2019, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/17.05.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.05.2019, solicitând anularea acesteia pentru suma totală de X lei reprezentând TVA.

Având în vedere faptul că **Decizia de impunere nr. F-X/17.05.2019** și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.05.2019, au fost corectate material la data de 19.06.2016, la solicitarea organului de soluționare transmisă cu adresa nr. 22881/22.07.2019, societatea precizează că înțelege să conteste aceste acte în forma în care au fost modificate prin procedura de îndreptare a erorilor materiale (adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 26696/31.07.2019).

În motivarea contestației petenta precizează următoarele:

Cu privire la încadrarea în prevederile art. 297 alin. (8) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, contestatară precizează că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat dincolo de orice îndoială și nici nu puteau să demonstreze, că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunile efectuate de S.C. TGT S.R.L., pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea

adăugată, erau implicate într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care, potrivit portalului instanțelor de judecată, persoana impozabilă S.C. TGT S.R.L. nu a fost în perioada verificată și nici în perioada în care s-a efectuat acțiunea de inspecție fiscală, implicată în vreun dosar aflat pe rolul instanțelor de judecată, atât în cauze civile cât și în cauze penale având ca obiect săvârșirea unor infracțiuni privind fraude de orice fel sau a oricăror alte tipuri de infracțiuni prevăzute de legea penală.

Petenta consideră că motivele de fapt invocate pentru respingerea dreptului de deducere nu sunt reglementate de legislația fiscală în vigoare, în condițiile în care atât jurisprudența CJUE cât și deciziile ANAF/DGSC dispun că nerespectarea de către furnizor a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte, nu poate să o priveze de dreptul său de deducere, „*comportamentul fiscal neadecvat*” al furnizorului nefiind de natură să conducă la nedeductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată în cazul beneficiarului.

Documentele justificative solicitate și analizate de organele de inspecție fiscală pentru a demonstra nerealitatea efectuării operațiunilor au fost, exclusiv, documente nereglementate de legislația fiscală în vigoare și nici de legislația specifică domeniului de construcții și anume Regulamentul de șantier, Jurnalul de șantier, Procesul verbal de predare primire a frontului de lucru, Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor, Planul propriu de securitate. Petenta invăcă jurisprudența CJUE prin care aceasta se opune oricăror practici naționale în temeiul cărora organele fiscale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată, pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite.

Societatea prezintă aspectele contestate așa cum au fost formulate și în contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 52515/03.09.2018, urmare a căreia a fost desființată Decizia de impunere F-Z/27.07.2018 și a fost efectuată inspecția în cauză, și invocă prevederile art. 129 și art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În susținerea cererii sale, contestatara mai precizează:

Potrivit prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, iar considerentele Deciziei nr. 2227/27.02.2019 au fost fundamentate inclusiv pe susținerile sale, dar noua echipă de inspecție fiscală a respins din nou dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei fiscale reverificate, reinvocând aceleași motive de fapt ca și cele prezentate de prima echipă de inspecție fiscală în actele administrative fiscale desființate. Petenta face trimitere la Hotărârea CJUE din 19 octombrie 2017 pronunțată în Cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL și la Hotărârea CJUE din 9 iulie 2015 în cauza C-183/14, Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean.

În condițiile în care, potrivit prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, iar prin Decizia nr. 2227/27.02.2019 D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații a dispus în sarcina organelor de inspecție fiscală obligația de a proceda la determinarea corectă a situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în materie, noua echipă de inspecție fiscală a respins încă o dată dreptul de a deduce a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei fiscale reverificate, invocând ca temei de drept prevederile art. 297 alin. (8) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal

Contestatara consideră că echipa de inspecție fiscală nu interpretează prevederile art. 297 din Codul fiscal în sensul voinței legiuitorului, organele de control respingând dreptul de deducere deoarece societatea „*știe sau ar fi trebuit să știe fără urmă de îndoială,*

persoana/persoanele care au subcontractat lucrări. Trebuia sau ar fi trebuit să știe identitatea fiecărei persoane sau ar fi trebuit să dețină dovezi” și invocă prevederile art. 13 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În Raportul de inspecție fiscală F-X/17.05.2019, echipa de inspecție fiscală a invocat ca motive de fapt pentru respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aspecte ce țin efectiv de îndeplinirea obligațiilor declarative de către prestatorii din amonte.

Petenta consideră că organele fiscale nu dețin elemente obiective care să demonstreze că dreptul său la rambursarea taxei pe valoarea adăugată s-a născut în mod abuziv sau fraudulos, și că a respinge dreptul de deducere a taxei invocând îndeplinirea/neîndeplinirea obligațiilor declarative de către un furnizorul din amonte, cu care societatea nici nu a avut relații economice directe, echivalează în realitate cu adăugarea unei condiții de fond pentru exercitarea dreptului la rambursare, care nu este prevăzută de sistemul TVA. Aceasta precizează că, deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată, în anumite condiții, indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul.

În susținere societatea invocă Hotărârea CJUE din 6 decembrie 2012 în cauza C-285/11 Bonik EOOD, Hotărârea CJUE din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14 PPUH și Hotărârea CJUE din 8 mai 2008, pronunțată în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07, Ecotrade SpA, precum și opiniile ANAF/DGSC, în spețe pe care le consideră similare, în deciziile nr. 82/2013, nr. 96/2013 și nr. 96/2013

Reprezentanta societății susține că faptul că antreprenorul general nu și-a organizat evidența activității pe șantier conform dorințelor organelor de inspecție fiscală, că nu deține documente care să satisfacă exigențele organelor de inspecție fiscală, constituie exclusiv o problemă între antreprenor și organele de inspecție fiscală, care nu poate afecta în vreun fel deductibilitatea cheltuielilor efectuate de beneficiar și/sau a taxei pe valoarea adăugată aferente. Ea consideră că această nedeductibilitate poate eventual greva exclusiv evidențele contabile ale antreprenorului, nicidecum ale beneficiarului.

Petenta face trimitere la Deciziile nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată dosarul nr. 11664/121/2011 și nr. 21 din 6 noiembrie 2017, și afirmă că ÎCCJ consideră că documentul justificativ reprezintă doar *„înscrisul în care se consemnează orice operațiune patrimonială”*, nicidecum alte înscrisuri emise de contribuabil, cum ar fi situațiile de lucrări, jurnalele de șantier sau procesele verbale de recepție invocate de organele de inspecție fiscală ca motiv de fapt pentru justificarea respingerii dreptului de deducere a taxei.

Referitor la expresia „documente legale” societatea învederează că prin Decizia nr. 21 din 6 noiembrie 2017, ÎCCJ a conchis că *„Expresia „documente legale” este definită în art. 2 lit c) din Legea nr. 241/2005 ca fiind documentele prevăzute de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, Codul vamal, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestora. Unele dintre cele mai utilizate documente justificativ-contabile sunt factura, respectiv chitanța, al căror regim juridic este reglementat, de pildă, de art. 319 din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015), Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile al Ministerului Finanțelor Publice.”*

Petenta consideră că organele de control condiționează forțat deductibilitatea cheltuielilor efectuate și taxei pe valoarea adăugată aferente, de prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R și afirmă că în legislația și jurisprudența internă și europeană, îndeplinirea defectuoasă a obligațiilor contabile nu poate constitui temei de drept legal pentru reîncadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

Aceasta mai susține că nu are temei de drept legal condiționarea ductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente, de prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, și interpretează prevederile legale în sensul că documentul în care s-a consemnat operațiunea economică efectuată și în baza căruia s-au efectuat înregistrările în contabilitate, a dobândit prin înregistrarea respectivă „calitatea de document justificativ” și nicidecum referitor la deductibilitatea TVA aferentă, pentru care legiuitorul a instituit reglementări clare prin prevederile art. 297 și ale art. 299 din Legea 227/2015.

Petenta mai precizează că, pentru perioada reverificată, legiuitorul a reglementat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, că documentul justificativ de înregistrare în contabilitate este factura, așa cum este ea descrisă în Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În interpretarea acestor reglementărilor legale contestatara concluzionează că documentul în baza căruia se înregistrează în contabilitate livrările/achizițiile de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, sunt facturile, care dobândesc calitatea de document justificativ privind efectuarea operațiunilor consemnate, prin înregistrarea lor în contabilitate, documente pe care susține că le deține pentru toate operațiunile efectuate și le-a înregistrat corespunzător în contabilitate.

Petenta mai susține că:

- toate cheltuielile efectuate și taxa aferentă au fost înregistrate în contabilitate;
- toate aceste cheltuieli efectuate și taxa aferentă au fost înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de furnizori/prestatori, pe care le deține și le-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală pentru verificare;
- toate facturile înregistrate în contabilitate constituie documente justificative privind efectuate operațiunilor economice înscrise.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat măsura în care fiecare document care le-a fost pus la dispoziție respectă normele și prevederile legale, ținând cont de faptul că primordialitatea în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic al acestora, adică ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile, chiar eronate fiind, rezumându-se la a aprecia doar că documentele puse la dispoziție pentru verificare nu ar întruni calitatea de document justificativ.

Referitor la informațiile obligatorii ce trebuie cuprinse în factură, societatea precizează că sunt descrise prin art. 319 din Legea 227/2015, și că nicio condiție de deductibilitate/nedeductibilitate a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor efectuate, prevăzute de legislația fiscală internă, care trebuie armonizată cu legislația fiscală europeană, nu privește aspectele de formă ale facturii.

Contestatara invocă în susținere Hotărârea CJUE din 21 noiembrie 2018 în cauza C-664/16, Lucrețiu Hadrian Vădan, decizia nr. 575/07.02.2014 a ÎCCJ în dosarul nr. 1024/33/2011, Hotărârea CJUE din 8 mai 2008, pronunțată în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07, Ecotrade SpA, Hotărârea CJUE din 12 septembrie 2018 în cauza C-69/17 Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, Hotărârea CJUE din 7 martie 2018 în cauza C-159/17 Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius, Hotărârea CJUE din 9 iulie 2015 în cauza C-183/14, Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean.

Reprezentanta societății susține că organele de inspecție fiscală au prezentat drept considerente proprii pentru justificarea respingerii dreptului de deducere motive de fapt și/sau temeuri de drept preluate ad-literam, din decizii ale organelor fiscale superioare, respectiv Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, fără a le cita în mod corespunzător și a le preciza sursa de proveniență.

Totodată, aceasta consideră că organele de inspecție fiscală au invocat trunchiat jurisprudența europeană, ca teme de drept care ar justifica respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Societatea susține că echipa de control nu și-a îndeplinit obligațiile impuse de prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 pe care le invocă, respectiv *„Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante”*, că a încălcat prevederile art. 12 din același act normativ, precum și principiul *„actor incumbit probatio”* reglementat prin art. 249 din Noul Cod de Procedură Civilă, conform căruia *„Cel care face o susținere trebuie să o dovedească”*.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat jurisprudența internă privind dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată și că, dacă în sarcina sa nu s-a reținut niciun fel de implicare în neregulile de declarare și plată a taxei pe valoarea adăugată săvârșite de subcontractorul S.C. TGT SRL, nu i se poate refuza dreptul de a deduce TVA aferentă operațiunilor facturate de antreprenorul general.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat jurisprudența europeană privind dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată, obligatorie prin prisma prevederilor art. 11 alin. (11) din Legea 227/2015.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat jurisprudența europeană privind dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată, obligatorie prin prisma prevederilor art. 11 alin. (11) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și nici prevederile art. 297 din același act normativ.

În ceea ce privește motivarea în drept a contestației, societatea consideră că au fost încălcate următoarele prevederi legale:

- H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul I Capitolul II pct. 5 alin. (14), dat în aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, conform căruia- în condițiile în care au ajustat evidențele societății verificate în scopul reflectării principiului valorii de piață a produselor și serviciilor achiziționate de la persoane afiliate, organele de control aveau obligația de a efectua ajustarea evidențelor și la cealaltă persoană afiliată;
- H.G. nr. 1/2016 Titlul I Capitolul pct. 5 alin. (14) dat în aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, conform căruia pentru ajustări/estimări efectuate între persoane române afiliate se aplică și procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate;
- prevederile art. 283 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră, în cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organele fiscale, este opozabilă și pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate;
- prevederile Ordinului nr. 3737/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate”.

Aspecte de procedură

Petenta consideră că prin acțiunile sale organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 5, art. 6, art. 7, art. 12 și ale art. 13, conform căroră organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale, să respecte voința legiitorului așa cum este exprimată în lege, iar atunci când prevederile legislației fiscale rămân neclare, să le interpreteze în favoarea contribuabilului/plătitorului, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

Societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere F-X/17.05.2019 și Raportul de inspecție fiscală F-X/17.05.2019 fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)- f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, acestea respingând la deducere taxa pe valoarea adăugată fără a administra vreun mijloc propriu de probă, conform prevederilor art. 73 și art. 55 din același act normativ, încălcând decizia ANAF/DGSC nr. 177/2011.

Petenta consideră că aprecierile și concluziile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, reluate în cuprinsul Deciziei de impunere, sunt insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a acestor acte și că aceste vicii de formă se impune a fi sancționate cu anularea actului administrativ-fiscal (Decizia nr. 4759/2013 a ÎCCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal).

Totuși, petenta nu solicită să se constate nulitatea actelor administrativ-fiscale contestate, ci să dispună anularea/desființarea acestora pentru neîndeplinirea condiției fundamentale de legalitate, prin faptul că, susține ea, mijloacele de probă administrate de organele fiscale cu încălcarea procedurii fiscale, nu pot fi considerate mijloace de proba legale, condiție obligatorie instituită de legiuitor prin prevederile art. 55 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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/17.05.2019, 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 X lei, perioada verificată fiind 01.07.2017-28.02.2018.

Conform celor precizate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/17.05.2019, inspecția fiscală parțială privind TVA a fost desfășurată conform prevederilor art. 129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în scopul îndeplinirii dispoziției ANAF- D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații, care prin Decizia nr. 2227/27.02.2019 a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-Z/27.07.2018 pentru TVA în sumă de X 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 și de cele precizate în decizia de soluționare.

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 All SRL pentru edificarea apartamentelor. 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 X lei reprezentând TVA suplimentară contestată de societate, conform celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală F-X/17.05.2019, are la bază următoarele constatări ale echipei de control:

În perioada iulie 2017- ianuarie 2018, X SRL a dedus TVA în sumă totală de X lei aferent facturilor emise de către All SRL pentru lucrări de construcții aferente blocurilor 11, 12 și 13 din cadrul obiectivului investițional din X, str. Turnului nr. 5. Între cele două entități a fost încheiat contractul de antrepriză construcții clădiri și lucrări inginerești din 04.04.2016 și acte adiționale. Obiectul contractului constă în executarea de către All SRL (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 actul adițional nr. 2/10.01.2017 se modifică obiectul contractului și se adaugă și alte blocuri de locuințe, printre care și cele cu numerele 11, 12 și 13.

În baza contractului mai sus menționat, antreprenorul All SRL a subcontractat lucrările de construcții constând în execuția la roșu a blocurilor C11, C12 și C13 din ansamblul CA X către SC TGT SRL în baza contractului de antrepriză construcții clădiri nr. 1/11.07.2017. Conform anexelor la contract, prețul lucrărilor este de X euro pentru blocul C 11, X euro pentru blocul C12 și X euro pentru blocul C13. Părțile precizează că materialele și consumabilele sunt asigurate de către beneficiar, iar lucrările se referă exclusiv la manoperă.

Urmare a verificărilor efectuate, în ceea ce privește achizițiile de lucrări de construcții facturate contribuabilului verificat de către All SRL, căruia la rândul său, i-au fost facturate de către TGT SRL, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

A. Relația All SRL (beneficiar) -TGT SRL (executant)

1. Conform informațiilor obținute din baza de date ANAF:

- SC TGT SRL are sediul social/domiciliul fiscal în X, sat. X, com. X, str. Taberei nr. 24;
- este înregistrată în scopuri de TVA din 05.08.2016;
- Obiectul de activitate declarateste „*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*” CAEN 4120;
- în perioada iulie 2017- ianuarie 2018 asociat și administrator al TGT SRL a fost D Dragoș Cătălin, în luna martie 2018 societatea a fost vândută către K KRASTIO din Bulgaria și Al M Hebron din Palestina, administrator fiind K KRASTIO din Bulgaria;
- pentru perioada 01.07.2017- 31.01.2018, perioadă în care All SRL a înregistrat achiziții de la această societate, s-a constatat faptul că există necon-cordanțe 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 X lei, TVA X lei și achiziții de X lei, TVA X lei, iar în Declarația 394 declară livrări de X lei, TVAX lei (către B SRL și All SRL) și achiziții de X lei, TVA X lei. Codul fiscal raportat pentru All SRL este eronat, respectiv RO X în loc de RO X;
 - în trimestrul IV 2017 nu depune decont de TVA dar depune Declarația 394 în care declară livrări de X lei, TVA X lei către B SRL și All SRL, și achiziții în valoare de X lei, TVA X lei;
 - în trim. I 2018 nu mai depune declarațiile 300 și 394.
- pentru perioada 01.07.2017- 19.12.2017 TGT SRL a declarat în baza de date Revisal, un număr de 187 contracte de muncă în vigoare în diferite perioade de timp, pentru funcțiile: muncitor necalificat la spargerea și tăierea materialelor de construcții, fierar betonist, dulgher, secretar, șef birou în construcții, agent de vânzări și administrator societate comercială, contractele fiind, în mare parte, încheiate pe durata nedeterminată, cu normă întreagă și la un salariu de bază lunar brut în sumă de 1.450 lei. Excepție fac doi salariați (T Cristinel și S Alex Daniel ambii fierari betoniști) pentru care s-au declarat contracte încheiate cu timp parțial (jumătate de normă) și un salariu de bază brut lunar în cuantum de 725 lei;
- aferent perioadei iulie 2017- ianuarie 2018, doar în luna dec. 2017 TGT SRL a declarat prin declarația cod 112 obligații salariale plătite și rețineri aferente acestora datorate bugetului de stat și bugetelor de asigurări sociale. Pentru restul perioadei, respectiv iulie- noiembrie 2017 și ianuarie 2018, concluzia organelor de control este că respectivii salariați nu au prestat activitatea pentru care au fost angajați și nu au fost remunerați;
- prin declarația D112 aferentă lunii dec. 2017, înregistrată cu nr. INTERNT-131648950-2018 din 12.01.2018, deși salariile de bază brute lunare declarate prin Revisal sunt conform contractelor încheiate, în cuantum de 1.450 lei, respectiv 725 lei, contribuabilul declară:
 - pentru 172 salariați declară un salariu brut lunar în sumă de 363 lei, aferent a 4 zile lucrate și 36 ore lucrate efectiv în lună, adică 4 zile a câte 9 ore/zi;
 - pentru 2 salariați declară salarii de bază brute lunare în cuantum de 1.450 lei, aferent a 18 zile lucrate și 144 ore lucrate efectiv în lună, adică 18 zile a câte 8 ore/zi;
 - 174 salariați;
 - fond de salarii brute X lei. Dacă s-ar fi plătit și declarat salariile la nivelul celor declarate prin Revisal (care oricum sunt la nivelul minim brut garantat pe economie), fondul total de salarii brute în această lună ar fi trebuit să fie în cuantum de aproximativ X lei;
 - impozit pe venituri din salarii 399 lei.

Urmare a celor prezentate mai sus, echipa de control a concluzionat că TGT SRL nu a avut salariați proprii cu care să fi putut presta lucrările de construcții aferente blocurilor 11, 12, 13 din parcul investițional al X SRL.

2. Conform prevederilor contractului încheiat între All SRL (beneficiar) și TGT SRL (executant), în corelație cu prevederile Regulamentului de șantier și cu Planul de securitate și sănătate emise

de All SRL, All SRL, în calitate de antreprenor, ȘTIA SAU AR FI TREBUIȚ SĂ ȘTIE identitatea fiecărei persoane care intra în șantier și calitatea acestora în cadrul șantierului (angajat/colaborator al vreunui subcontractor, vizitator, etc.) și ar fi trebuit să dețină dovezi cu privire la forța de muncă angajată de către TGT SRL.

Cu toate acestea, la solicitarea echipei de control de a furniza informații privind persoanele care efectiv au participat la efectuarea lucrărilor de construcții, All SRL comunică: „Nu am ținut evidența persoanelor care au participat efectiv la execuția lucrărilor [...] nu a fost necesar ca societățile subcontractante să ne furnizeze relații despre forța de muncă angajată pe șantier.”

3. Analizând Procesele verbale întocmite cu ocazia predării frontului de lucru și Procesele verbale întocmite cu ocazia finalizării lucrărilor, încheiate între All SRL (beneficiar) și TGT SRL (executant), precum și Jurnalele de șantier prezentate ca fiind întocmite de către executantul TGT SRL, organele de control rețin următoarele:

- a) Procesul verbal de predare- primire a frontului de lucru pentru blocul 11 s-a întocmit în data de 26.07.2017 fiind predat la nivelul „pereți etaj III”, pentru blocul 12 s-a întocmit în data de 18.07.2017 fiind predat la nivelul „pereți etaj III”, iar pentru blocul 13 s-a încheiat în data de 24.07.2017 fiind predat la nivelul „Placă peste etaj III”, toate acestea fiind semnate din partea executantului de ing. PD;
- b) Jurnalele de șantier prezentate au înscrisă prima zi în care s-a lucrat astfel:
 - data de 24.07.2017 pentru blocul 11. Comparând cu procesul verbal de predare a frontului de lucru încheiat în 26.07.2017, rezultă o inadvertență în ceea ce privește data de începere a lucrărilor;
 - data de 19.07.2017 pentru blocul 12;
 - data de 24.07.2017 pentru blocul 13.

În ceea ce privește ultima dată înscrisă în aceste jurnale, aferente fiecărui bloc, situația se prezintă astfel:

- data de 19.12.2017 pentru blocul 11;
- data de 30.10.2017 pentru blocul 12;
- data de 14.09.2017 pentru blocul 13.

- c) Jurnalele de șantier sunt prezentate ca fiind întocmite zilnic și pe fiecare bloc în parte și au înscrise în ele un anumit număr de muncitori desemnați să lucreze în ziua și la obiectivul respectiv. Echipa de inspecție fiscală a centralizat aceste informații, întocmind Situația Jurnalelor de șantier ale TGT SRL, în care sunt centralizate datele referitoare la numărul personalului pe meserii (macaragiu, dulgher, fierar, necalificat) și a constatat următoarele:
 - numărul maxim al întregului personal într-o zi a fost de 66 muncitori în data de 13.09.2017, iar numărul minim a fost 3 în ziua de 02.09.2017;
 - în perioada 19.07-25.08.2017 figurează că ar fi lucrat un număr mediu zilnic de 42 persoane, deși, în această perioadă TGT SRL nu a declarat prin Revisal niciun salariat, nici nu a depus D112 și nici nu a plătit impozit pe veniturile din salarii, taxe și contribuții aferente salariilor;
 - în toată perioada pentru care există aceste jurnale (19.07.2017- 19.12.2017) s-au înscris că ar fi lucrat 1-2 macaragii, deși, TGT SRL nu a declarat prin Revisal niciodată că ar fi angajat vreo persoană calificată în această meserie;
 - în perioada 19.07-31.08.2017 figurează că ar fi lucrat un număr mediu zilnic de 20 persoane calificate ca dulgheri, deși în această perioadă TGT SRL nu a declarat prin Revisal că ar fi angajat vreun salariat cu această calificare. După data de 31.08.2017, SC TGT SRL a declarat prin Revisal angajarea unor persoane calificate ca dulgheri, însă, în majoritatea zilelor se înscriu în Jurnalul de șantier zilnic că lucrează un număr mai mare de astfel de calificați decât cel raportat prin Revisal. Spre exemplu: în data de 14.09.2017 în Jurnalul de șantier zilnic se înscriu 37 dulgheri, dar în Revisal figurează ca angajați 6 dulgheri;

- în perioada 19.07-25.08.2017 figurează că ar fi lucrat un număr mediu zilnic de 19 persoane calificate ca fierari, deși în această perioadă, TGT SRL nu a declarat prin Revisal că ar fi angajat vreun salariat cu această calificare. După data de 28.08.2017, TGT SRL a declarat prin Revisal angajarea unor persoane calificate ca fierari însă în majoritatea zilelor se înscriu în Jurnalul de șantier zilnic, că lucrează un număr mai mare de astfel de calificați decât cel raportat prin Revisal. Spre exemplu: în data de 12.10.2017 în Jurnalul de șantier zilnic se înscriu 23 fierari, dar în Revisal figurează ca angajați 4 fierari;
- în perioada 19.07-05.09.2017 figurează că ar fi lucrat un număr mediu zilnic de 2 persoane necalificate, deși, în această perioadă, TGT SRL nu a declarat prin Revisal ca ar fi avut angajat vreun salariat fără calificare. După data de 06.09.2017, TGT SRL a declarat prin Revisal angajarea unor persoane necalificate;
- în toată perioada pentru care există aceste jurnale (19.07.2017- 19.12.2017) s-a înscris că s-ar fi lucrat în intervalul orar 7-18 sau 7-20, adică 11-13 ore zilnic, dar prin declarația D112 aferentă lunii decembrie 2017, TGT SRL a declarat că salariații săi au lucrat 36 ore, în 4 zile din această lună, rezultând 9 ore zilnic. Pentru perioada iul.- nov. 2017, TGT SRL nici nu a depus D112 și nici nu a plătit impozit pe veniturile din salarii, taxe și contribuții aferente salariilor în conturile bugetare corespunzătoare.

d) Jurnalul de șantier zilnic prezentat ca fiind întocmit de către TGT SRL nu sunt semnate și nici asumate de vreo persoană, fiind încălcate astfel prevederile contractuale de la art. 4.1 alin. (3), care impun:

„Executantul are obligația să țină un Jurnal de șantier (semnat de către dirigințele de șantier), în care executantul va face rapoarte zilnice privind [...] printre altele, numărul de muncitori, descrierea generală a lucrării executate, locul în care a fost executată această lucrare [...]. Aceasta reprezintă o OBLIGAȚIE ESENȚIALĂ a executantului, iar o copie a Jurnalului de șantier SEMNATĂ DE REPREZENTANTUL EXECUTANTULUI ȘI DE DIRIGINTELE DE ȘANTIER va fi comunicată beneficiarului [...] LUNAR, odată cu situațiile de lucrări. Necomunicarea Jurnalului de șantier, beneficiarul are dreptul de a suspenda termenul de verificare și validare a situațiilor de lucrări până la data primirii acestui jurnal.”

e) Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor încheiate între All SRL și TGT SRL sunt întocmite pentru fiecare bloc în parte, după cum urmează:

- în data de 15.01.2018 pentru bloc 11;
- în data de 15.01.2018 pentru bloc 12;
- în data de 15.10.2017 pentru bloc 13.

Acestea conțin la pct. 4.2 mențiunea: „Cantitățile de lucrări au fost executate conform lista de cantități anexată”, iar în situația „Lista de cantități structură” sunt evidențiate cantități de materiale, defalcate pe fiecare nivel al blocului. La finalul acestei liste se face mențiunea: „Cantitățile de materiale sunt teoretice, în execuție acestea pot varia.” Astfel, se observă că documentul principal, respectiv Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor ESTE CONTRAZIS de documentul anexat, respectiv de Lista de cantități structură.

Mai mult, în Lista de cantități structură întocmită pentru fiecare bloc în parte se fac mențiuni referitoare la nivelurile demisol, parter, etaj 1-3, deși, prin Procesele verbale de predare- primire a frontului de lucru s-au făcut mențiuni că blocurile s-ar fi predat executantului TGT SRL la nivelul „pereți etaj III” sau „placă peste etaj III”.

Toate aceste procese verbale sunt semnate din partea executantului de ing. PD.

4. În legătură cu persoana PD (care semnează din partea executantului TGT SRL pe toate procesele verbale amintite anterior), s-a constatat că:

- nu a fost niciodată salariată TGT SRL;
- ESTE salariată All SRL (în prezent K D KDC SRL), începând cu data de 06.10.2014, având contract individual de muncă pe durată nedeterminată, cu normă întreagă;

- a fost salariată AT SRL în perioada 22.09.2016- 11.08.2018, având contract individual de muncă pe durată nedeterminată, cu timp parțial;
- a fost salariată DC SRL în perioada 09.09.2016- 28.09.2017, având contract individual de muncă pe durată nedeterminată, cu timp parțial.

Organele de control precizează că AT SRL și DC SRL sunt subcontractorii AII SRL care ar fi prestat lucrări de construcții la blocurile 11, 12,13, până la nivelul etajului 3.

5. În ceea ce privește plata facturilor emise de TGT SRL, echipa de inspecție fiscală a constatat că valoarea facturilor înregistrate de AII SRL este de X lei, iar valoarea plăților în conturile TGT SRL este în sumă de X lei, rezultând o sumă de X lei plătită în plus, deși prevederile contractuale referitoare la plata executantului, precizează că „Plata se va efectua în termen de 10 zile lucrătoare de la data primirii facturii.”

Din verificarea în baza de date a ANAF a operațiunilor derulate prin contul bancar deschis la ING deținut de TGT SRL, în care s-au efectuat plățile de către AII SRL, s-a constatat că încasările respective au fost urmate de transferuri dispuse de către TGT SRL în alte conturi proprii.

Sintetizând cele rezultate din analiza documentelor și informațiilor privind operațiunile economice ale relației AII SRL (beneficiar)- TGT SRL (executant) echipa de control a concluzionat următoarele:

a) TGT SRL nu a avut salariați proprii cu care să fi putut presta lucrările de construcții aferente blocurilor 11, 12, 13 din parcul investițional al X SRL;

b) AII SRL, în calitate de antreprenor știa sau ar fi trebuit să știe identitatea fiecărei persoane care intra în șantier și calitatea acesteia în cadrul șantierului (angajat/colaborator al vreunui subcontractor, vizitator, etc.) și ar fi trebuit să dețină dovezi cu privire la forța de muncă angajată de către TGT SRL;

c) Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor este contrazis de documentul anexat, respectiv de Lista de cantități structură. Mai mult, în Lista de cantități structură întocmită pentru fiecare bloc în parte se fac mențiuni referitoare la nivelurile demisol, parter, etaj 1-3, deși, prin Procesele verbale de predare- primire a frontului de lucru s-au făcut mențiuni că blocurile s-ar fi predat executantului TGT SRL la nivelul „pereți etaj III” sau „placă peste etaj III”;

d) Atât Procesele verbale de predare a frontului de lucru cât și Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor sunt semnate din partea executantului (TGT SRL) de ing. PD, persoană care nu a fost niciodată salariată TGT SRL, ci ESTE salariată AII SRL (în prezent K D KDC SRL), începând cu data de 06.10.2014, având contract individual de muncă pe durată nedeterminată, cu normă întreagă. Astfel rezultă că ACESTE PROCESE VERBALE AU FOST ÎNTOCMITE DOAR DE CĂTRE AII SRL.

B. Relația X SRL (beneficiar)- AII SRL (antreprenor)

1. Operațiunile între cele două societăți s-au desfășurat în baza Contractului de antrepriză construcții clădiri și lucrări ingineresti din data de 04.04.2016 și a actelor sale adiționale, în care se prevede că:

a) art. 3.1: „Beneficiarul va acorda antreprenorului dreptul de acces pe șantier la data de începere a lucrărilor, ocazie cu care părțile vor încheia Procesul verbal de predare- primire a frontului de lucru.”

b) art. 4.1 alin. 5: „Antreprenorul va fi **RESPONSABIL PENTRU INTERZICEREA ACCESULUI PE ȘANTIER** a persoanelor neautorizate. Persoanele autorizate se vor limita la personalul antreprenorului și la personalul beneficiarului; și **LA ORICE ALTE PERSOANE IDENTIFICATE, PRINTR-O ÎNȘTIINȚARE TRANSMISĂ [...].**”

c) art. 4.1 alin. 12: „antreprenorul are obligația să țină un jurnal de șantier (semnat de dirigintele de șantier), în care antreprenorul va face rapoarte zilnice privind progresul lucrărilor, numărul de

muncitori, descrierea generală a lucrării executate, locul în care a fost executată această lucrare, numele subantreprenorului [...]. Aceasta reprezintă o obligație esențială a antreprenorului, iar o copie a Jurnalului de șantier semnată de reprezentantul antreprenorului și de dirigintele de șantier va fi comunicată beneficiarului [...] lunar, odată cu situațiile de lucrări.”

d) art. 4.7 alin. 1: „Antreprenorul nu va încheia sau permite să fie încheiat niciun contract de muncă nelegal [...] și va prezenta dovezi privind respectarea tuturor legilor ce țin de ocuparea forței de muncă relevante și competențe tehnice [...]”

e) art. 4.7 alin. 1: „Antreprenorul va desemna un responsabil SSM care va gestiona problematica pe linie de securitate și sănătate în muncă [...] cel puțin în ceea ce privește:

1. Legalitatea relațiilor antreprenor- subantreprenor [...]

3. Participarea la lucrări exclusiv a personalului instruit și autorizat [...]

4. Utilizarea sistemului de permise pe șantier [...]

5. Existența unui Plan propriu de securitate și sănătate în muncă pentru fiecare executant. [...]”

f) art. 7.1 alin. 1-2: „Finalizarea întocmai a lucrărilor [...] se va considera efectuată NUMAI DACĂ părțile vor semna fără obiecțiuni Procesul verbal de recepție contractuală la terminarea lucrărilor.

Recepția contractuală a lucrărilor și semnarea Procesului verbal de recepție contractuală la terminarea lucrărilor se va efectua după ce:

1. Lucrările au fost fizic finalizare de către antreprenor, iar părțile au încheiat un Proces verbal de consemnare a stadiului și de predare a lucrărilor.”

2. Echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului SC X SRL, să precizeze dacă lucrările de construcții privind ridicarea la roșu a blocurilor 11, 12, 13, pentru care antreprenorul All SRL a încheiat contractul nr. 1/11.07.2017 cu TGT SRL, au fost subcontractate de către acesta din urmă, iar în răspunsul formulat se comunică faptul că „*Din cate știm furnizorul TGT SRL a lucrat direct, iar dacă nu, nici X SRL și nici All SRL nu au fost înștiințați de către acesta că ar fi subcontractat lucrarea.*”

3. Urmare a solicitării echipei de inspecție fiscală de a prezenta Jurnalele de șantier întocmite de către antreprenorul general All SRL (denumire actuală: K D KDC SRL), întocmai cum se prevede în contractul semnat de părți, reprezentantul X SRL comunică următoarele: „*Dat fiind faptul că K D KDC SRL nu a executat efectiv lucrările, ci a fost Antreprenor general, nu a fost necesară întocmirea unui jurnal de șantier; Aceste jurnale au fost întocmite de subcontractorii K D KDC SRL.*”, constatându-se astfel că X SRL trebuia să dețină astfel de documente și să poată furniza informații care să demonstreze realitatea operațiunilor.

4. Analizând Procesul verbal de predare primire front de lucru din data de 27.02.2017 și Procesul verbal de finalizare lucrări din 10.09.2018, încheiate între X SRL (beneficiar) și All SRL (antreprenor), organele de control au reținut următoarele aspecte care au incidență în analizarea operațiunilor ce fac obiectul inspecției fiscale:

a) în Procesul verbal de predare primire front de lucru din data de 27.02.2017 se face mențiunea: “[...] părțile adevărim faptul că următoarele servicii: lucrări de fundații, structură, instalații și finisaje [...] au fost predate de către beneficiar către executant.” Astfel se ridică semnul întrebării asupra realității și autenticității operațiunilor consemnate în acest proces verbal, întrucât, într-un document datat 27.02.2017 nu se putea consemna predarea lucrărilor de construcții ce urmau a se realiza.

b) în Procesul verbal de finalizare lucrări din 10.09.2018 se face mențiunea: “[...] părțile adevărim faptul că, FRONTUL DE LUCRU [...] AU FOST EXECUTATE INTEGRAL DE CĂTRE EXECUTANT.” Inadvertența din acest document este evidentă întrucât în data de 10.09.2018 nu se putea finaliza frontul de lucru.

Urmare a celor mai sus expuse, se constată că aceste documente nu pot avea calitatea de document justificativ și nu pot fi luate în considerare la analizarea operațiunilor ce fac obiectul inspecției fiscale.

5. Urmare a analizării Planului propriu de securitate întocmit de către SC TGT SRL în baza prevederii contractului încheiat cu antreprenorul All SRL, cât și a prevederilor imperative ale contractului dintre X SRL și All SRL, se rețin următoarele:

a) în anexa 1 se specifică data de 01.09.2017, deși ambele contracte anterior amintite sunt încheiate înaintea acestei date;

b) în anexa 1 se menționează că COSCONEA BOGDAN (angajat cu funcția de muncitor necalificat) este numit șef de șantier și responsabil SSM. Din consultarea bazei de date ANAF, rezultă că această persoană a obținut venituri de la TGT SRL doar în luna dec. 2017 la nivelul sumei de 363 lei, fiind încheiat contract individual de muncă în data de 05.09.2017 pe perioadă nedeterminată și cu normă întreagă. Dat fiind faptul că această persoană nu a obținut venituri de la TGT SRL în perioada sept.- nov. 2017, se concluzionează că acesta nu a prestat activitate și nu putea să îndeplinească obligațiile de șef de șantier și responsabil SSM. Conform D112 depusă de TGT SRL pentru luna dec. 2017, această persoană a lucrat efectiv un număr de 36 de ore, în 4 zile, adică 9 ore/zi;

c) în anexa 3 „Formular evidență lucrători subantreprenori” și anexa 7 „Permis pentru lucrul la înălțime”, ambele întocmite cu data de 01.09.2017, sunt evidențiați un număr de 28, respectiv 20 muncitori, care, din verificările în baza de date ANAF, sunt salariați ai TGT SRL începând cu data de 06.09.2017.

6. X SRL a înregistrat lucrările de construcții ce au făcut obiectul prezentei inspecții fiscale, în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” analitice T5.B11, T5.B12, T5.B13, reprezentând lucrări aferente blocurilor 11, 12 13 în perioada dec. 2016- iun. 2017 și dec. 2017-feb. 2018, iar în perioada iul. 2017- feb. 2018 s-au înregistrat acest tip de lucrări în cont 331 „Produse în curs de execuție” analitice T5.B11, T5.B12, T5.B13. Din analiza acestor înregistrări corelate cu facturile emise de către All SRL (unicul prestator al lucrărilor de construcții) echipa de inspecție fiscală a constatat că lucrările facturate de către TGT SRL antreprenorului All SRL și care au fost ulterior facturate de acesta din urmă către X SRL nu se suprapun.

Organele de control au concluzionat că nici All SRL și nici X SRL nu pot demonstra cu documente justificative prestarea efectivă a lucrărilor de construcții de către TGT SRL, lucrări ce au fost facturate de acesta din urmă către All SRL, care la rândul său, le-a facturat către X SRL și pentru care s-a solicitat rambursarea TVA.

Dat fiind faptul că X SRL și All SRL au administrator comun, în persoana d-nei K Daniela Cristina, care a semnat toate contractele la care s-a făcut referire mai sus și ținând cont de prevederile contractuale analizate anterior, organele de control au concluzionat că X SRL **TREBUIA SĂ DEȚINĂ DOCUMENTE JUSTIFICATIVE** cu ajutorul cărora **SĂ POATĂ DEMONSTRA REALITATEA OPERAȚIUNILOR ÎN URMA CĂRORA S-A SOLICITAT LA RAMBURSARE TVA.**

În baza dispozițiilor art. 113 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmare a analizării tuturor documentelor prezentate atât de către X SRL, cât și de către All SRL, echipa de inspecție fiscală a concluzionat următoarele:

1. că furnizorul acestuia din urmă, respectiv TGT SRL, are un comportament fiscal incorect, neadecvat;

2. că operațiunile în cauză nu au fost prestate efectiv de către TGT SRL, motiv pentru care operațiunile facturate de către All SRL nu sunt demonstrate cu documente justificative a fi efectiv realizate;

3. operațiunile pentru care s-au solicitat la rambursare TVA în sumă de X lei de către X SRL, nu au fost demonstrate cu documente justificative a fi efectiv prestate.

Date fiind cele constatate, în temeiul art. 297 alin. (8) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală stabilește că X SRL nu are drept de deducere a TVA în sumă de X lei, constituindu-se astfel TVA suplimentară la nivelul acestei sume.

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:

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă decizia de impunere contestată este lovită de nulitate, în condițiile în care elementele care determină nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor.

1) Referitor la afirmația societății contestatoare că actele au fost emise „fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)- f) din Legea nr.207/2015”, se rețin următoarele:

În drept, în ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal, sunt incidente prevederile art. 46 și ale art. 97 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

“art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte. De asemenea, legiuitorul a prevăzut obligativitatea ca decizia de impunere să cuprindă și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Conținutul și modul de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” sunt reglementare prin Ordinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

„Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de

cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală. [...]

2.1.2. „Motivul de fapt”: se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. „Temeiul de drept”: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.05.2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.05.2019, referitor la care se constată că:

- În Decizia de impunere nr. F-X/17.05.2019 la punctul 2.1.2 *Motivul de fapt* și la punctul 2.1.3. *Temeiul de drept* sunt prezentate detaliat argumentele de fapt și temeiul de drept din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cu indicarea articolelor, aliniatelor și literelor aplicate de organele de inspecție fiscală în raport cu situația de fapt constatată;

- În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.05.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/17.05.2019, la *Capitolul III – Constatari fiscale* organele de inspecție fiscală au detaliat situația de fapt constatată și încadrată în temeiurile de drept aplicabile;

- Decizia de impunere nr. F-X/17.05.2019 cuprinde tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale, deoarece s-a constatat că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală, astfel, nu poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că aprecierile și concluziile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, reluate în cuprinsul Deciziei de impunere, sunt sumare și insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a acestor acte.

Faptul că soluția organelor de inspecție fiscală, argumentată din punct de vedere fiscal, nu este acceptată de petentă, nu echivalează cu lipsa motivării actelor administrative, așa cum încearcă să susțină societatea contestatară.

2) Referitor la criticile aduse de petentă privind administrarea de către inspectorii fiscali a mijloacelor de probă

În contestația formulată, petenta susține că prin acțiunile sale organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 5, art. 6, art. 7, art. 12 și art. 13.

În drept, prevederile art. 5, art. 6, art. 7, art. 12 și ale art. 13 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispun că:

art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.

art. 6 Exercițarea 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. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

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

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(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.

art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.

art. 13 Interpretarea legii

(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este

exprimată în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.

(3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.

(5) Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organul de inspecție fiscală, 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, legiuitorul precizând că acestea trebuie să țină cont de opinia dată în scris în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, la același contribuabil.

Totdată, conform prevederilor art. 72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.”

la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare.

În speță, se reține că în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

În conformitate cu prevederile legale mai sus citate se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți, respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și solicitarea de expertize.

Astfel, referitor la susținerea petentei privind Regulamentul de șantier, Jurnalul de șantier,

Procesul verbal de predare primire a frontului de lucru, Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor, Planul propriu de securitate, respectiv că „documentele justificative” solicitate și analizate de organele de inspecție fiscală pentru a demonstra nerealitatea efectuării operațiunilor pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, nu sunt documente reglementate de legislația fiscală în vigoare și nici de legislația specifică domeniului de construcțiilor, se constată că legiuitorul nu limitează mijloacele de probă administrate de către organele de control doar la factura fiscală; ba mai mult aceste documente sunt prevăzute a se întocmi chiar de către societățile implicate în lanțul tranzacțional în speță, și asumate prin semnarea contractelor între părți.

Explicația dată de ÎCCJ, prin Decizia nr. 21/2017, pentru expresia „documente legale”, și anume: *„Expresia „documente legale” este definită în art. 2 lit c) din Legea nr. 241/2005 ca fiind documentele prevăzute de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, Codul vamal, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, de reglementările elaborate pentru punerea în aplicare a acestora. Unele dintre cele mai utilizate documente justificativ-contabile sunt factura, respectiv chitanța, al căror regim juridic este reglementat, de pildă, de art. 319 din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015), Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile al Ministerului Finanțelor Publice (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910 din 9 decembrie 2015)”* este interpretată eronat de petentă în sensul că Regulamentul de șantier, Jurnalul de șantier, Procesul verbal de predare primire a frontului de lucru, Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor, Planul propriu de securitate, nu sunt documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere în sensul dat de legiuitor, în condițiile în care prevederile art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul de fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impun să se demonstreze că serviciile au fost prestate *„în beneficiul său de către o persoană impozabilă”*:

„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;”*

iar la art. 281 din același act normativ legiuitorul dispune că:

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

(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.”

Se reține astfel că actele normative nu precizează cu titlu limitativ documentele care pot avea calitatea de „document justificativ”, precum și faptul că deținerea unei facturi nu este suficientă pentru justificarea dreptului de deducere al TVA.

Cât privește necesitatea efectuării unei cercetări la fața locului sau a solicitării unei expertize, precizăm că, în timpul inspecției fiscale inițiale, în baza înștiințării nr. 2797/17.05.2018, organele de control au efectuat la locația din municipiul X, str. Zaharia Stancu, o acțiune de constatare la fața locului, astfel că nu se justifica efectuarea unei noi cercetări. Cu privire la prevederile art. 55 alin. (2) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se reține că acestea nu obligă, ci lasă la latitudinea organelor fiscale să decidă dacă este necesară efectuarea unei expertize tehnice. În speță, având în vedere faptul că nu s-a pus în discuție dacă lucrările au fost realizate, ci de către cine și dacă societatea verificată știa sau ar fi trebuit să știe că este implicată într-un lanț de fraudare a TVA, nu se justifica efectuarea unei expertize, demersul nefiind util soluționării cauzei.

Societatea afirmă că prin soluția adoptată organele de inspecție fiscală au încălcat decizia ANAF/DGSC nr. 177/2011, dar cât privește soluțiile adoptate prin diverse decizii de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 276 și ale art. 273 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 276 Soluționarea contestației

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

Art. 273 Decizia de soluționare

(2) Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate.”,

astfel că soluția într-un dosar este în strictă dependență de motivele de fapt și de drept invocate de organele de control și de contestatar în fiecare cauză și de documentele existente la dosarul cauzei, și este obligatorie doar pentru organul fiscal emitent al actului administrativ analizat în speța respectivă.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici invocarea de către petentă a principiului puterii lucrului judecat, ce impune consecvența în judecată - ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre, în cazul deciziilor ANAF/DGSC, respectiv a dispozițiilor ÎCCJ din Deciziei nr. 1777/2015 pronunțată în ședința publică din 25 iunie 2015, conform căreia „...pentru invocarea prezumției de lucru judecat nu este necesară identitatea de părți”, deoarece soluția DGSC s-a dat în limitele prevăzute la art. 276 și ale art. 273 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aceasta fiind opozabilă doar părților implicate în cauza respectivă.

Art. 9 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează **„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”**, astfel, hotărârile judecătorești invocate produc efecte pentru părțile aflate în proces pentru litigiile în cauză, neputând fi reținute a avea autoritate de lucru judecat care să opereze în prezenta speță, instanța de judecată putând emite acte de interpretare a legii doar pentru cauza dedusă judecății.

Petenta susține că prin jurisprudenta constantă, CJUE se opune oricăror practici naționale în temeiul cărora organele fiscale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată, pentru motivul că *„persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite”* ori:

- prevederile legale interne condiționează exercitarea dreptului de deducere de demonstrarea prestării efective a serviciilor, și fac referire la contract și situații de lucrări;
- prin absurd dreptul de deducere ar fi exercitat automat dacă se deține o factură, fără altă justificare, neputând fi analizată prestarea efectivă, beneficiarul real sau implicarea părților într-o operațiune care urmărește fraudare TVA, ceea ce ar fi contrar dispozițiilor CJUE în cauza C-80/11 din care citează petenta și în care Curtea a statuat de fapt că:

„2) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate

sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.”

În ceea ce privește incidența prevederilor art. 13 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare reține că reprezentanta societății consideră că echipa de inspecție fiscală nu interpretează prevederile art. 297 din Codul fiscal în sensul voinței legiuitorului, ori prevederile art. 297 alin. (8) din Legea 227/2015 invocate de către organele de control pentru a motiva în drept respingerea dreptului de deducere, nu lasă loc la interpretări, fiind cât se poate de clare în sensul că:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(8) Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări.”

Organul de soluționare constată că în cuprinsul contestației societatea face afirmații de genul:

- „Conform art. 7 din Codul de Procedură Fiscală în exercitarea ROLULUI ACTIV IMPUS DE LEGE organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv dar și obligația să utilizeze TOATE informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului”;
- „nu au respectat prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, art. 5, art. 7 și art. 13 conform cărora organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale, să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, iar atunci când prevederile legislației fiscale rămân neclare, să le interpreteze în favoarea contribuabilului/plătitorului;”
- „au încălcat prevederile art. 12 din Legea nr. 207/2015, conform căruia „buna-credință” a contribuabililor se prezumă”
- „invoc prevederile art. 6, 12 și 13 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora (...)”;
- „Organele de inspecție fiscală nu au fost investite de legiuitor cu dreptul de a adauga la lege sau a interpreta legea după expertiza lor”;
- „toate mijloacele de probă administrate de organele fiscale prin încălcarea procedurii fiscale în efectuarea acestei acțiuni de inspecție fiscală, nu pot fi considerate mijloace de probă legale, condiție obligatorie instituită de legiuitor prin prevederile art. 55 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală”;

dar faptul că soluția adoptată de organele de control nu este favorabilă societății nu presupune automat încălcarea de către organele de control a prevederilor Codului de procedură fiscală, petenta trebuind să probeze afirmațiile sale, simplul fapt că sunt invocate anumite norme de drept nefiind suficient, în condițiile în care nu precizează care prevederi legale ar fi incerte, aplicarea lor fiind imprevizibilă pentru societate.

Cât privește susținerea privind nerespectarea principiului bunei credințe prevăzut de art. 12 din Legea 207/2015, se reține că buna-credință se prezumă potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art. 14 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 republicată, privind Codul civil iar reaua-credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare. Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței.

3) Referitor la criticile aduse de petentă privind respectarea prevederilor art. 129 din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

În susținerea contestației contestatară precizează că potrivit prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, iar considerentele Deciziei nr. 2227/27.02.2019 au fost fundamentate inclusiv pe susținerile sale, dar noua echipa de inspecție fiscală a respins din nou dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei fiscale reverificate, reinvocând aceleași motive de fapt ca și cele prezentate de prima echipa de inspecție fiscală în actele administrative fiscale desființate. În speță se impune a se sublinia că nu este vorba de „reverificare” ci de „refacerea inspecției fiscale”, procedura de desfășurare a inspecției fiind diferită pentru cele două cazuri.

În fapt, prin decizia 2227/27.02.2019 a fost pronunțată soluție de desființare a actului administrativ fiscal deoarece „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 drept, inspecția fiscală a fost refăcută în conformitate cu prevederile art. 129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„art. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.”

Ori, în completare față de cele menționate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Z/27.07.2018, desființată, cu prilejul noii verificări organele de control au prezentat elemente care demonstrează 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,” după cum vom arăta în continuare la analiza pe fond a contestației, fapt care justifică respingerea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

În ceea ce privește Hotărârea CJUE din 19 octombrie 2017 pronunțată în Cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL în care se precizează că „măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (a se vedea și C-110/98-0-147/98, punctul 52, C-80/11 și C-142/11 punctul 57)” și Hotărârea CJUE din 9 iulie 2015 în cauza C-183/14, Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean conform căreia „situația fiscală a persoanei impozabile nu poate fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens și C-424/12, punctul 46)”, la care petenta face trimitere, în speță se reține că, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, soluția de desființare se adoptă atunci când „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”. Legiuitorul a mai prevăzut prin textul aceluiași articol că „Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”, astfel că prevederile legale sunt în acord cu opiniile pronunțate de CJUE.

Organul de soluționare reține că potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi

determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum care să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță, Decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil, iar așa cum vom arăta în cele ce urmează, decizia nu este afectată de o gravă și evidentă eroare.

Față de cele anterior prezentate, întucât viciile de procedură invocate de petentă sunt nefondate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Pe fond

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de X lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea „știa sau ar fi trebuit să știe” că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată într-o fraudă fiscală.

În fapt, conform celor precizate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/17.05.2019, 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 All SRL pentru edificarea apartamentelor. 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.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada verificată SC X SRL a achiziționat lucrări de construcții de la SC All SRL în baza Contractului de antrepriză construcții clădiri și lucrări ingineresti 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 X lei aferentă achizițiilor efectuate de la All SRL, pentru lucrările de construcții subcontractate de acest furnizor către TGT SRL.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației organul de soluționare reține că pentru execuția „la roșu” a clădirilor C11, C12 și C13, SC All SRL a încheiat următoarele contracte:

- Contractul de execuție la roșu a construcției bl. 13 nr. 8/23.07.2017 încheiat cu SC AT SRL CUI 34371496, în calitate de executant, având ca obiect execuția la roșu a blocului 13, cu precizarea că „pct. 2.5. Lucrările ce fac parte integrantă din execuția la roșu a construcției se referă exclusiv la manoperă”. Prețul contractat a fost de X euro pentru demisol și 6 etaje. Se reține că deși în anexă este trecut doar demisolul (538 mp), curte de lumină (191 mp) și etajul 6 (537 mp), totalul reprezintă contravaloarea a 4.520 mp. Totodată, se reține că deși contractul este încheiat în 23.07.2017 la dosar sunt anexate Jurnale de șantier în care sunt înscrise lucrări efectuate începând cu luna martie 2017.

- Contractul de antrepriză construcții clădiri nr. 1/06.03.2017 încheiat cu SC DC EXCLUSIV SRL CUI34211746, în calitate de executant, având ca obiect execuția la roșu a clădirilor C11, C12 și C13 cu precizarea că „pct. 2.5. Lucrările ce fac parte integrantă din execuția la roșu a construcției se referă exclusiv la manoperă”. Acest contract a încetat de comun acord în 01.08.2017. Prețul contractat a fost de X euro pentru C11, X euro pentru C12 și X euro pentru C13. Pentru toate cele trei blocuri, prețul reprezintă contravaloarea realizării demisolului parterului și a etajelor de la 1 la 3, inclusiv placa peste etajul 3, cu excepția fundației pentru C13, în dreptul acesteia fiind precizat „realizat”;

Conform documentelor la dosar, AT SRL și DC SRL sunt subcontractorii All SRL care ar fi prestat lucrări de construcții la blocurile 11, 12, 13, până la nivelul etajului 3.

- 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 în conformitate cu Procesul verbal de predare front de lucru din ansamblul CA din X. Părțile precizează că materialele și consumabilele sunt asigurate de către beneficiar, iar lucrările se referă exclusiv la manoperă. Pentru toate cele trei blocuri, prețul reprezintă contravaloarea realizării demisolului parterului și a etajelor de la 1 la 9 în cazul corpului C11, respectiv de la 1 la 6 în cazul corpurilor C12 și C13, cu precizarea că la corpul C13 în dreptul fundației este înscris „realizat”, deși la data încheierii acestui contract lucrările la demisol, parter, et. 1,2 și parte din lucrările la etajul 3 erau recepționate calitativ pentru toate cele trei corpuri, ca fiind executate de către AT SRL și DC SRL.

Conform prevederilor contractului nr. 1/11.07.2017 încheiat cu SC TGT SRL în calitate de Executant :

- a) **art. 2** punctul 2.5: „Lucrările ce fac parte integrantă din execuția la roșu a construcției se referă exclusiv la manoperă”.
- b) **art. 3** punctul 3.1. Accesul pe șantier „Beneficiarul va acorda Executantului dreptul de

acces pe șantier la data de începere a lucrărilor, ocazie cu care **Părțile** vor încheia Procesul verbal de predare-primire a frontului de lucru”.

- c) **art. 4** punctul 4.1 alin. 3: „**Executantul are obligația să țină un Jurnal de șantier (semnat de către dirigințele de șantier)**, în care executantul va face rapoarte zilnice privind progresul lucrărilor, privind, printre altele, numărul de muncitori, descrierea generală a lucrării executate, locul în care a fost executată această lucrare [...]. Aceasta reprezintă o OBLIGAȚIE ESENȚIALĂ a executantului, iar o copie a Jurnalului de șantier SEMNATĂ DE REPRESENTANTUL EXECUTANTULUI ȘI DE DIRIGINTELE DE ȘANTIER va fi comunicată beneficiarului [...] LUNAR, odată cu situațiile de lucrări. Necomunicarea Jurnalului de șantier, beneficiarul are dreptul de a suspenda termenul de verificare și validare a situațiilor de lucrări până la data primirii acestui jurnal.”
- d) **art. 4** punctul 4.2 alin. 1: „Executantul nu va subcontracta lucrările, nici în totalitate nici în parte, fără consimțământul prealabil al beneficiarului.”
- e) **art. 4** punctul 4.3 alin. 1 „Lucrările vor fi executate cu personalul executantului. [...] Executantul nu va încheia [...] niciun contract de muncă nelegal și nu va angaja personal sau forță de muncă care nu are un contract de muncă valabil și VA PREZENTA DOVEZI privind respectarea tuturor legilor ce țin de ocuparea forței de muncă.”
- f) **art. 4** punctul 4.3 alin. 4: „Executantul va respecta toate Standardele și Normele relevante de sănătate și securitate românești și europene. Dacă acestea nu sunt respectate, beneficiarul are dreptul de a reține următoarele penalități [...] Încălcarea Regulamentului de șantier [...]”
- g) **art. 4** punctul 4.3 alin. 6: „Dacă Executantul continuă să nu respecte Planul de Securitate și sănătate al Beneficiarului sau Normele românești sau europene obligatorii, Beneficiarul are dreptul de a proceda la rezilierea contractului [...]”
- h) **art. 1** punctul A- Definiții subpunctul 1.24 „Proces verbal de recepție contractuală la terminarea lucrărilor” înseamnă documentul semnat de părți LA DATA DE FINALIZARE A LUCRĂRILOR ce fac obiectul contractului, prin care se consemnează stadiul lucrărilor, calitatea lor, durata execuției și eventualele obiecțiuni [...]. În interpretarea acestei noțiuni se va avea în vedere Recepția contractuală, între părți, a lucrărilor, iar nu recepția la terminarea lucrărilor ce urmează a fi efectuată cu autoritățile [...]”
- i) **art. 7** punctul 7.1 alin. 2: „Recepția contractuală a lucrărilor și semnarea Procesului verbal de recepție contractuală la terminarea lucrărilor se va efectua DUPĂ CE:
- lucrările au fost fizic finalizate de către executant [...]
 - s-a efectuat Recepția legală la terminarea lucrărilor (cu autoritățile)[...].
 - executantul a predat beneficiarului: toate informațiile și documentele [...]”
- j) **art. 9** punctul 9.2 alin. 2: „Plata se va efectua în termen de 10 zile lucrătoare de la data primirii facturii.”

Având în vedere prevederile art. 4 punctul 4.3 alin. (4) și alin. (6) ale acestui contract, care impun executantului respectarea Regulamentului de șantier și a Planului de securitate și sănătate emise de All SRL, echipa de inspecție fiscală a solicitat și a analizat aceste documente, reținând următoarele:

I. Conform Regulamentului de șantier:

- cap. „Reguli generale de disciplină” alin. 2 prevede că „Orice persoană prezentă pe șantier, [...] este obligată să respecte prezentul regulament de șantier”;
- cap. „Accesul și deplasarea în incinta șantierului” prevede că „Lucrătorii nu au acces în incinta șantierului decât pentru executarea obligațiilor privitoare la sarcina de muncă. [...] La intrarea în șantier, TOȚI LUCRĂTORII SUNT OBLIGAȚI SĂ-ȘI DECLINE IDENTITATEA. Fiecare angajator, antreprenor [...], trebuie să predea ZILNIC managerului de proiect LISTA DE ANGAJAȚI PREZENȚI în amplasament în ziua următoare.

La intrarea în incinta șantierului fiecare angajat (aparținând oricărei entități [...]) trebuie să prezinte legitimația. În cazul în care un angajat nu se poate legitima prin prezentarea legitimației, pătrunderea în incintă se va face DOAR pe liste suplimentare, [...].”

II. Conform Planului propriu de securitate și sănătate:

La cap. „Reguli de șantier” este prevăzut:

- pct. 2: „Tot personalul care intră în șantier trebuie să participe la instructajul de securitatea muncii.”;
- pct. 3: „Accesul pe șantier se va face NUMAI PE LA CABINA DE LA POARTĂ.”;
- pct. 4: „TOATE PERSOANELE vor fi solicitate Să SE ÎNREGISTREZE la cabina de pază la intrarea și ieșirea din șantier.”;
- pct. 6: „VIZITATORII TREBUIE ÎNREGISTRAȚI la cabina de pază [...].”

În urma analizei prevederilor contractuale amintite mai sus, în corelație cu prevederile Regulamentului de șantier și ale Planului de securitate și sănătate emise de All SRL organele de inspecție au concluzionat că All SRL, ÎN CALITATE DE ANTREPRENOR, TREBUIA SAU AR FI TREBUIT SĂ ȘTIE IDENTITATEA FIECĂREI PERSOANE CARE INTRA ÎN ȘANTIER și rolul acesteia în cadrul șantierului (angajat/ colaborator al vreunui subcontractor, vizitator, etc.) ȘI AR FI TREBUIT SĂ DEȚINĂ DOVEZI CU PRIVIRE LA FORȚA DE MUNCĂ ANGAJATĂ DE CĂTRE TGT SRL.

Cu toate acestea, cu ocazia solicitării de informații privind „persoanele care efectiv au participat la efectuarea lucrărilor de construcții [...]”, All SRL comunică echipei de inspecție fiscală că: „Nu am ținut evidența persoanelor care au participat efectiv la execuția lucrărilor [...] nu a fost necesar ca societățile subcontractante să ne furnizeze relații despre forța de muncă angajată pe șantier.”

Organul de soluționare reține că CJUE prin jurisprudența sa stabilit și că *„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”*

De asemenea, conform jurisprudenței europene în cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, curtea a statuat că *„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.*

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă, din practica expusă, faptul că Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe ... că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de contractant, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță.

Petenta invocă în susținerea contestației diverse decizii ale CJUE, conform cărora:

- C-664/16 Lucrețiu Hadrian Vădan «în ceea ce privește condițiile deforma ale dreptului de deducere, din cuprinsul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese că **exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi** întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva menționată (a se vedea și C-518/14, punctul 29.)»;
- C 69/17 Siemens Gamesa „Directiva 2006/112 prevede că **persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (C-101/16, punctul 40)(...) TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe deforma au fost omise de persoanele impozabile(C-332/15 punctul 45, C-101/16 punctul 41, C-81/17, punctul 44).**

dar în speță se reține că obligațiile fiscale suplimentare nu au la bază constatări privind neîndeplinirea de către documentele justificative a cerințelor de formă sau lipsa facturilor pentru achiziția de servicii.

Potrivit dispozițiilor art. 2 din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale „f) *operațiune fictivă - disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există;*” iar Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat că „*operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. (...) înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ*”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Din documentele la dosar se constată că reprezentanții petentei „știau sau ar fi putut să știe” că operațiunile în cauză fac parte dintr-un circuit evazionist, având în vedere următoarele:

- SC All SRL (actuala K D KDC SRL CUI X) este persoană juridică afiliată cu SC X SRL, cele două societăți fiind administrate de d-na K P DANIELA CRISTINE, CNPX, care a semnat în calitate de reprezentant toate contractele la care s-a făcut referire mai sus, petenta neputând invoca în apărare faptul că nu a cunoscut detaliile relației comerciale dintre antreprenorul general și subcontractorul său. Astfel, susținerea SC X SRL că „din cauza comportamentului fiscal neadecvat al unuia dintre subcontractorii antreprenorului general-nicidecum al subscrisei și despre care subscrisa nu avea cunoștință” se constată eronată, d-na K reprezentând societatea All SRL în relația cu TGT SRL;
- Organele de control sesizează că persoana care reprezintă SC TGT SRL și semnează din partea acestei societăți Procesele verbale de recepție calitativă, este d-na PD, care era salariata SC All SRL la acel moment. Petenta nu face nicio referire la calitatea acestei persoane dar afirmă că „pentru X, lucrările de edificare a blocurilor 11-12-13 au fost conduse/efectuate de antreprenorul general A, nicidecum de către subcontractorii acestuia, în consecință recepția lucrărilor a efectuat-o cu antreprenorul nu cu subcontractorii, realitatea lucrărilor fiind evidentă conform documentelor încheiate între beneficiarul IMMO și antreprenor.” Ori echipa de control face referire la documentele în care d-na Diana Pop apare ca reprezentant al constructorului și poartă ștampila SC TGT SRL, cum ar fi Procesele verbale de recepție calitativă, Procesul verbal de predare primire a frontului de lucru, fiind evident că d-na PD semnează în calitate de reprezentant al SC TGT SRL. Se mai reține că în contractul încheiat de SC All SRL cu SC TGT SRL se prevede că:
 - „o copie a Jurnalului de șantier **SEMNAȚĂ DE REPREZENTANTUL EXECUTANTULUI ȘI DE DIRIGINTELE DE ȘANTIER** va fi comunicată beneficiarului”, dar documentele prezentate la control nu sunt semnate de nicio persoană;
 - „**părțile vor încheia** Procesul verbal de predare primire a frontului de lucru”, iar în aceste procese verbale, în care SC TGT SRL are calitatea de primitor, semnează de primire d-na PD și

nu vreun salariat sau administratorul subcontractorului;

- „**părțile vor semna** (...) Procesul verbal de recepție contractuală la terminarea lucrărilor”, „Proces verbal de recepție contractuală la terminarea lucrărilor înseamnă documentul semnat de părți LA DATA DE FINALIZARE A LUCRĂRILOR ce fac obiectul contractului”, iar în Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor prezentate de petentă se precizează că sunt încheiate între SC TGT SRL și SC All SRL, subcontractorul fiind reprezentat de d-na PD și nu vreun salariat sau administratorul subcontractorului;

Astfel se reține faptul că justificarea petentei că „*recepția lucrărilor a efectuat-o cu antreprenorul nu cu subcontractorii,*” nu poate fi reținută, d-na PD, salariată All, fiind cea care semnează procesele verbale ca reprezentantă a subcontractorului SC TGT SRL, ceea ce reprezintă un indiciu cu privire la faptul că subcontractorul este implicat într-un circuit evazionist iar petenta, prin reprezentantul său legal, care este și reprezentantul legal al SC All SRL, nu putea să nu cunoască acest lucru.

De asemenea, se reține că d-na PD semnează Procesele verbale de recepție calitativă și din partea subcontractorului SC DC EXCLUSIV SRL unde era salariată cu timp parțial de lucru în același timp fiind și angajata All SRL;

- În conformitate cu datele furnizate de baza de date REVISAL, la data de 28.09.2017 **o mare parte dintre salariații SC DC EXCLUSIV SRL sunt preluați de SC TGT SRL, având loc în fapt un transfer al activității de pe SC DC EXCLUSIV SRL pe TGT SRL.** Pentru exemplificare precizăm că d-nii P Ionut CNPX, N Ion CNPX, P Lucian CNPX, G Fănel CNPX, T Petrică CNPX6, cu funcții de muncitori necalificați și dulgheri, precum și d-na M Elena Carmen CNPX5, cu funcția de secretară, au fost angajați ai SC DC EXCLUSIV SRL în perioada 17.07.2015-28.09.2017 și au fost angajați la SC TGT SRL din data de 29.09.2017 până la 22.01.2018, în această situație regăsindu-se multe alte persoane;
- DI D Dragoș Cătălin, CNPX, a fost în perioada 01.09.2016-17.08.2017 angajat al SC DC EXCLUSIV SRL cu funcția de muncitor necalificat, normă întreagă și a fost numit administrator al TGT SRL din luna iulie 2017, calitate în care semnează Contractul de antrepriză construcții clădiri nr. 1/11.07.2017 cu SC All SRL;
- conform art. 9.2 alin. 2 din contractul cu TGT SRL „*Plata se va efectua în termen de 10 zile lucrătoare de la data primirii facturii.*”, dar din analiza plăților efectuate către TGT SRL, rezultă că valoarea facturilor înregistrate de All SRL este de 1.360.743 lei, iar valoarea plăților în conturile TGT SRL este în sumă de 1.401.586 lei, existând o sumă de 40.843 lei plătită în plus, sesizare referitor la care prin contestație nu se aduce nicio explicație;
- Prevederile **art. 4** punctul 4.3 alin. 1 din contractul nr. 1/11.07.2017 încheiat între SC All SRL și TGT SRL, respectiv: „*Lucrările vor fi executate cu personalul executantului. [...] Executantul nu va încheia [...] niciun contract de muncă nelegal și nu va angaja personal sau forță de muncă care nu are un contract de muncă valabil și VA PREZENTA DOVEZI privind respectarea tuturor legilor ce țin de ocuparea forței de muncă.*”, îi permiteau petentei să constate că la data încheierii contractului TGT SRL nu avea capacitatea umană să execute lucrările de manoperă contractate, primele angajări fiind efectuate cu data de 25.08.2017. Cu toate acestea, în Jurnalele de șantier zilnice, întocmite pe fiecare bloc în parte, pentru perioada 19.07-25.08.2017 figurează că ar fi lucrat un număr mediu zilnic de 42 persoane. Astfel, în condițiile în care conform Regulamentului de șantier „*La intrarea în șantier, TOȚI LUCRĂTORII SUNT OBLIGAȚI SĂ-ȘI DECLINE IDENTITATEA. Fiecare angajator, antreprenor [...], trebuie să predea ZILNIC managerului de proiect LISTA DE ANGAJAȚI PREZENȚI în amplasament în ziua următoare*”, se putea cunoaște dacă pentru personalul care participa la lucrări erau respectate toate legile ce țin de ocuparea forței de muncă;
- Sintetizând cele rezultate din analiza documentelor și informațiilor privind operațiunile economice ale relației All SRL (beneficiar) -TGT SRL (executant) se rețin următoarele:
 - a) având în vedere înregistrările din baza de date REVISAL și cele declarate la organul

fiscal prin intermediul declarației 112, TGT SRL nu a dispus forța de muncă necesară pentru a presta lucrările de manoperă în construcții aferent blocurilor 11, 12, 13 din parcul investițional al X SRL;

b) AII SRL, ÎN CALITATE DE ANTREPRENOR, TREBUIA SAU AR FI TREBUIT SĂ ȘTIE IDENTITATEA FIECĂREI PERSOANE CARE INTRĂ ÎN ȘANTIER, dacă au fost întocmite formele legale de angajare, prevederile contractuale permițându-i SĂ DEȚINĂ DOVEZI CU PRIVIRE LA FORȚA DE MUNCĂ CU CARE TGT SRL ar fi prestat serviciile;

c) Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor au anexate Lista de cantități structură întocmită pentru fiecare bloc în parte în care se fac mențiuni referitoare și la nivelurile demisol, parter, etaj 1-3, deși, prin Procesele verbale de predare- primire a frontului de lucru sunt menționi că blocurile s-ar fi predat executantului TGT SRL la nivelul „pereți etaj III” sau „placă peste etaj III”.

Organele de control mai sesizează că prima zi de lucru înscrisă Jurnalele de șantier prezentate pentru blocul 11 este data de 24.07.2017, deși Procesul verbal de predare a frontului de lucru pentru acest corp a fost încheiat în 26.07.2017, rezultând că lucrările ar fi început anterior primirii frontului de lucru;

d) Atât Procesele verbale de predare a frontului de lucru cât și Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor sunt semnate din partea executantului (TGT SRL) de ing. PD, persoana ce nu a fost niciodată salariată TGT SRL, ci ESTE salariată AII SRL (în prezent K D KDC SRL), începând cu data de 06.10.2014, având contract individual de muncă pe durată nedeterminată, cu normă întreagă, nefiind prezentat niciun document din care să reiasă participarea vreunui reprezentant al TGT SRL la recepția frontului de lucru sau la recepția finală a lucrărilor.

Date fiind cele de mai sus, se reține ca întemeiată concluzia organelor de control că SC X SRL PRIN REPREZENTANTA SA (care este și reprezentanta SC AII SRL) „știa sau ar fi putut să știe” că operațiunile în cauză fac parte dintr-un circuit evazionist.

Se reține că, în decizia Curții Europene de Justiție C 255/02 Halifax & Other, pentru situația în care se constată că o operațiune are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, Curtea a stabilit următoarele:

- *Atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;*
- *Aplicarea legislației Comunitare nu poate fi extinsă și asupra tranzacțiilor efectuate de agenții economici doar în scopul de a obține anumite avantaje în mod necuvenit;*
- *Tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;*
- *Este datoria organelor de control să verifice, în concordanță cu prevederile legislației naționale, dacă legislația Comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others 2002);*
- *Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând scop economic, va fi ignorat și situația “normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*

Prin urmare, din jurisprudența europeană în cazul C 255/02 Halifax&others, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Petenta susține că prin Hotărârea din data de 21 februarie 2006 în Cauza C-255/02 Halifax, CJUE nu a dispus că *“organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata TVA dedusă în*

mod abuziv.”, ori la punctul 95 din această Hotărâre se precizează că „*In that regard, the tax authorities are entitle to demand, with retroactive effect, repayment of the amounts deducted in relation to each transaction whenever they find that the right to deduct has been excised abusively.*”, adică „*În această privință, autoritățile fiscale sunt îndreptățite să solicite, cu efect retroactiv, returnarea sumelor deduse aferent fiecărei tranzacții, ori de câte ori constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv*”.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 11 alin. (11) și (12) și ale art. 297 alin. (8) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care dispun:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

(12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(8) Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări.”

Astfel, referitor la susținerea contestatarei că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 297 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, se reține că prevederile alineatului (8) al acestui articol sancționează persoana impozabilă cu neacordarea dreptului de deducere atunci când se demonstrează că aceasta știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, fapt susținut și de prevederile speciale ale codului fiscal de la art. 11 alin. (12), antecitate.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 6 din Legea contabilității 82/1991/R, care statuează că:

„art. 6
(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

În aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

Totodată, se reține că în conformitate cu dispozițiile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 46:

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea

fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

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

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

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

Petenta consideră că organele de control condiționează forțat deductibilitatea cheltuielilor efectuate și taxei pe valoarea adăugată aferente, de prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R și afirmă că în legislația și jurisprudența internă și europeană, îndeplinirea defectuoasă a obligațiilor contabile nu poate constitui temei de drept legal pentru reîncadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, ori în decizia analizată organele de control nu sesizează deficiențe privind înregistrările contabile ale petentei iar obligațiile suplimentare nu sunt cauzate de astfel de deficiențe.

Aceasta mai susține că nu are temei de drept legal condiționarea ductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente, de prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, și interpretează prevederile legale în sensul că documentul în care s-a consemnat operațiunea economică efectuată și în baza căruia s-au efectuat înregistrările în contabilitate, a dobândit prin înregistrarea respectivă „calitatea de document justificativ” și nicidecum referitor la deductibilitatea TVA aferentă, pentru care legiuitorul a instituit reglementări clare prin prevederile art. 297 și ale art. 299 din Legea 227/2015.

Organul de soluționare reține că în mod eronat susține petenta că nu are fundament legal condiționarea deductibilității cheltuielilor și a TVA de prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991/R a contabilității, anterior citate, având în vedere faptul că atât în Legea 227/2015 privind Codul fiscal cât și în HG 1/2016 privind Normele date în aplicarea codului fiscal, legiuitorul face trimitere la Legea contabilității și la informațiile înregistrate de societate în evidențele contabile, care trebuie să respecte reglementările date în baza acestei legi.

Se mai reține că petenta susține în mod eronat că prin înregistrarea în contabilitate documentul ar căpăta automat calitatea de „document justificativ” al efectuării operațiunii, în condițiile în care legiuitorul a impus condiția ca operațiunea să fie „efectuată” și ca „documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare (...) să reflecte întocmai modul cum acestea se produc”, iar legea fiscală impune analizarea documentelor justificative și din perspectiva realității operațiunilor înscrise în acestea, realitate care trebuie probată de societate așa cum prevede art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Altfel, prin reducere la absurd, afirmația petentei poate fi interpretată în sensul că orice document care conține informațiile prevăzute de legea fiscală ar avea calitate de document

justificativ și nu doar cel care ilustrează **realizarea efectivă a unei operațiuni și care reflectă întocmai modul cum acestea se produc, în concordanță cu realitatea.**

Organul de soluționare reține că, pentru acordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile și TVA aferentă unor prestări de servicii, nu este suficientă doar prezentarea unei facturi și a contractului încheiat între părți ci trebuie probat și fondul tranzacției, că serviciile au fost prestate de furnizorul (persoana impozabilă) înscris în facturi și că legislația fiscală nu a limitat sau exclus de la deducere acele operațiuni.

Deși petenta consideră că organele fiscale nu dețin elemente obiective care să demonstreze că dreptul său la rambursarea taxei pe valoarea adăugată s-a născut în mod abuziv sau fraudulos, organul de soluționare reține că elementele constatate cu prilejul inspecției și din analiza documentelor la dosar enumerate anterior, sunt indicii pertinente că societatea verificată știa că participă la un circuit fraudulos.

Respingerea dreptului de deducere a taxei nu a fost cauzată de îndeplinirea/neîndeplinirea obligațiilor declarative de către un furnizorul din amonte, cum în mod eronat susține petenta, tratamentul fiscal având la bază o serie de constatări, comportamentul fiscal al furnizorului, fiind doar un aspect sesizat de către organele de control și nicidecum nu echivalează cu adăugarea unei condiții de fond pentru exercitarea dreptului la rambursare, care nu este prevăzută de sistemul TVA, cum susține societatea. Așa cum precizează însăși contestatara, nedeținerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată, indiciu de fraudă, dar nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul, motiv pentru care trebuiesc avute în vedere constatările organelor de control în integralitatea lor, așa cum au fost prezentate mai sus.

Contestatara susține că nu i se poate refuza dreptul de a deduce TVA aferentă operațiunii, cu atât mai mult cu cât operațiunile care au constituit obiectul contractului de antrepriză generală au generat venituri impozabile prin vânzarea celor mai multe dintre apartamentele edificate. Ori, jurisprudența europeană în materia TVA, la care chiar petenta face trimitere, a statuat că *„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval”* (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Cât privește Hotărârea CJUE în cauza C-255/02 Halifax și Hotărârea CJUE în cauza C-277/09, în care CJUE s-a pronunțat în sensul că *„pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesar, pe de o parte, ca, [...] operațiunile despre care este vorba să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin dispozițiile aplicabile ale directivei și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal”*, se reține că în cauză toate indiciile duc la concluzia că comportamentul societății TGT SRL a urmărit sustragerea de la plata obligațiilor la bugetul de stat prin nedeclararea veniturilor din salarii și prin neplata TVA, care în cazul unei societăți care prestează doar servicii de manoperă în construcții, pot avea valori semnificative. Astfel, organele de control au constatat următoarele:

- pentru perioada 01.07.2017- 31.01.2018, perioadă în care All 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. FIFBAA-211435-2017/25.10.2017 declară livrări în valoare de X lei, TVA X lei și achiziții de X lei, TVA X3 lei, iar în Declarația 394 declară livrări de X lei, TVA X lei și achiziții de X lei, TVA X lei. Se reține că societatea își mărește în mod artificial valoarea taxei deduse declarate prin decontul de TVA (cu suma de X lei) cu scopul de a aduce TVA de plată la valori nesemnificative;
- în trimestrul IV 2017 nu depune decont de TVA dar depune Declarația 394 în care declară

livrări de X lei, TVA X lei și achiziții în valoare de X lei, TVA X lei, scopul depunerii declarației 394 fiind acela de a nu se genera neconcordanțe pentru clienții săi, care ar fi putut atrage efectuarea de verificări fiscale la aceste societăți;

- pentru perioada 01.07.2017- 19.12.2017 TGT SRL a declarat în baza de date Revisal, un număr de 187 contracte de muncă în vigoare în diferite perioade de timp, dar a declarat prin declarația cod 112 obligații salariale plătite și rețineri aferente acestora datorate bugetului de stat și bugetelor de asigurări sociale doar în luna decembrie 2017, pentru 172 salariați, la nivelul a doar 36 ore lucrate efectiv în lună, adică 4 zile a câte 9 ore/zi. În acest timp, conform Jurnalelor de șantier societatea ar fi lucrat în intervalul orar 7-18 sau 7-20, adică 11-13 ore zilnic.

În conformitate cu prevederile art. 55, alin. (2), lit. a) și c) și ale art. 58, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, inspectorii fiscali au solicitat prin adresa nr. 3130/08.06.2018, transmisă prin poștă, informații suplimentare de la TGT SRL privind înregistrarea în evidența contabilă și declarativă a tranzacțiilor derulate cu All SRL, însă confirmarea de primire a fost returnată cu mențiunea „avizat lipsă domiciliu”.

Organul de soluționare mai reține că imediat după realizarea lucrărilor contractate de la All SRL (beneficiar SC X SRL), respectiv în luna martie 2018, asociatul și administratorul al TGT SRL, dl Dinu Dragoș Cătălin, a vândut societatea către K KRASTIO din Bulgaria și Al M Hebron din Palestina, administrator fiind K KRASTIO din Bulgaria, iar ulterior societatea nu a mai desfășurat activitate.

Totodată, în data de 01.08.2018 codul de înregistrare în scopuri de TVA al TGT SRL a fost anulat din oficiu în baza art. 316 alin. (11) lit. d) din Legea 227/2015, deoarece nu a depus niciun decont de taxă pentru două trimestre calendaristice consecutive.

Astfel, în condițiile în care societatea verificată știa sau putea să știe că participă la operațiuni care urmăresc fraudarea bugetului de stat, beneficiind direct de avantajul fiscal creat de deducerea TVA, se reține că tratamentul fiscal aplicat de către organele de control este legitim.

Chiar dacă lucrările au fost conduse de către antreprenorul general All SRL, se reține că SC X SRL se afla în relație de afiliere cu acesta, cele două societăți fiind conduse de aceeași persoană și că prevederile contractului încheiat de All SRL cu TGT SRL și ale contractului încheiat de SC X SRL cu All SRL sunt similare în ceea ce privește documentele care trebuiesc întocmite pe perioada desfășurării relațiilor contractuale și verificările pe care le poate efectua beneficiarul asupra executantului.

Referitor la susținerea petentei că lucrările au fost realizate și că nu putea să știe că operațiunile efectuate de S.C. TGT S.R.L., pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, erau implicate într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, deoarece *„potrivit portalului instanțelor de judecată, persoana impozabilă S.C. TGT S.R.L. nu a fost în perioada verificată și nici în perioada în care s-a efectuat acțiunea de inspecție fiscală, implicată în vreun dosar aflat pe rolul instanțelor de judecată, atât în cauze civile cât și în cauze penale având ca obiect săvârșirea unor infracțiuni privind fraude de orice fel sau a oricăror alte tipuri de infracțiuni prevăzute de legea penală.”*, organul de soluționare reține că nu doar cercetarea penală sau civilă a persoanei impozabile poate reprezenta un indiciu al implicării acesteia în operațiuni privind fraudarea TVA, fiind relevante și celelalte aspecte sesizate mai sus, care demonstrează că este îndeplinită condiția că „știa sau ar fi putut să știe” și care permit respingerea dreptului de deducere chiar dacă fizic cele 3 corpuri de clădire au fost edificate. Se reține că, încă de la data încheierii contractelor, părțile au stipulat prevederi exprese care ar fi permis identificarea unor indicii privind intenția SC TGT S.R.L. de a se sustrage de la plata obligațiilor fiscale.

În contestația formulată petenta aduce motivații în drept ce privesc tratamentul fiscal în cazul ajustării/estimării efectuate în scopul reflectării principiului valorii de piață în cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, respectiv:

- H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul I Capitolul II pct. 5 alin. (14), dat în aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, prevede că în condițiile în care au ajustat evidențele societății verificate în scopul reflectării principiului valorii de piață a produselor și serviciilor achiziționate de la persoane afiliate, organele de control aveau obligația de a efectua ajustarea evidențelor și la cealaltă persoană afiliată;
- H.G. nr. 1/2016 Titlul I Capitolul pct. 5 alin. (14) dat în aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, prevede că pentru ajustări/estimări efectuate între persoane române afiliate se aplică și procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate;
- prevederile art. 283 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală dispun că în cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organele fiscale, este opozabilă și pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate;

Dar în speță relația de afiliere este relevantă pentru a se demonstra că petenta „știa sau ar fi putut să știe” că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, nefiind ajustate veniturile/taxa în scopul reflectării principiului valorii de piață între persoane afiliate, astfel că prevederile legale la care contestatara face referire nu sunt incidente în speță.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA suplimentară în sumă de X lei.

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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.05.2019, corectată material la 19.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.05.2019, corectat material la 19.06.2016, de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă de X lei.**

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.