



DECIZIA nr. 10242/20.05.2019
privind soluționarea contestației formulate de
S. C. X S.R.L., ..., jud. Suceava

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, prin adresa nr....., înregistrată sub nr..... cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., cu sediul în satul, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr.cod de identificare fiscală RO ..., înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr.....cu sediul procesual ales la Cabinetul de Avocat din București, str.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr ... din 29.10.2018, precum și împotriva Procesului verbal nr....., emise către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecția Fiscală.

Având în vedere faptul că prin contestația înregistrată sub nr..... S.C. X S.R.L. nu a precizat cuantumul sumelor contestate, individualizate pe categorii de creanțe fiscale, prin adresa nr....., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a solicitat societății să comunice cuantumul sumelor contestate.

Prin adresa înregistrată sub nr. S.C.X S.R.L. precizează că *înțelege să conteste în integralitate sumele imputate de AJFP Suceava.*

Prin Decizia de impunere nr. au fost stabilite obligații de plată suplimentare în valoare totală de **S lei** ce reprezintă:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, S.C. X S.R.L. a solicitat ca reprezentanții societății să fie convocați în vederea susținerii orale a contestației.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat prin remitere sub semnătură de primire, în data de **05.11.2018**, așa cum rezultă din adresa nr. și data depunerii contestației **14.12.2018**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L., prin contestația formulată, solicită:

- anularea Deciziei de impunere nr. ...;
- constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală nr. și a Procesului verbal nr.;

- obligarea Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava la plata cheltuielilor ocazionate de asistența în cursul inspecției fiscale, precum și de redactarea și susținerea orală a contestației.

În conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, formulează cerere de susținere orale a contestației și solicită comunicarea prin e-mail a datei propusă pentru susținerea orală a contestației.

În temeiul art.148 alin.(2) și (4) din Constituția României, cu referire la art.11 alin.(11) din Codul fiscal, precum și a Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 09 noiembrie 2017 în afacerea C-298/16 Ispas, solicită ca, anterior audierii din procedura de soluționare a contestației să i se confere *accesul la dosarul administrativ al inspecției fiscale, respectiv la ansamblul documentelor și a informațiilor care au stat la baza emiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere*, solicitând să se dea curs cererii în cinci zile de către A.J.F.P. Suceava.

De asemenea, invocă nulitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale contestate, având în vedere că inspectorii fiscali *au utilizat documente și informații provenind din alte surse decât de la contribuabil, care nu constituie anexe la raportul de inspecție fiscală și la care nu a avut acces*, cu toate că a solicitat în repetate rânduri, fiind astfel *încălcat principiul (european) al dreptului la apărare, prin privarea (legislativă și administrativă) de accesul la dosarul administrativ al inspecției fiscale, ceea ce a dus la imposibilitatea (obiectiv) de formulare a unei contestații fiscale complete.*

Cu privire aspectele procedurale, invocă dispozițiile art.126 alin.(2) din Codul de procedură fiscală și susține că inspecția fiscală a depășit durata maximă prevăzută de lege, având în vedere că a debutat conform Avizului de inspecție fiscală nr. din 09.07.2018, iar *conform înregistrării fictive de finalizare a controlului de la data de 29.10.2018 din Registrul unic de control, s-a aflat într-o procedură de control pe o perioadă de 90 de zile.*

Așa cum rezultă din copia legalizată a Registrului unic de control nr....., *controlul nu s-a finalizat în data de 05.11.2018, fiind înscrisă în fals data de 29.10.2018 și, prin urmare, în cauză inspecția fiscală a durat 96 zile*, astfel că era obligatorie încetarea inspecției fiscale, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere, sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere.

Contestatoarea invocă nulitatea deciziei de impunere, pentru încălcarea dreptului la apărare, ca urmare a *lipsei audierii societății în sensul art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, precum și a reducerii nelegale a termenului în care putea prezenta observații scrise.*

Susține că, la discuția finală, nu s-a întocmit un proces - verbal în care să fie *menționate în scris argumentele și solicitările părților*, în condițiile în care *din corespondența din Anexa 2 se poate constata că societatea a avut un rol activ în indicarea elementelor de fapt și de drept.*

Contestatoarea invocă *nelegalitatea probelor administrate*, în condițiile în care *nu cunoaște sursa exactă a informațiilor și documentelor utilizate în cursul inspecției fiscale, inclusiv din perspectiva colectării lor într-o altă procedură fiscală, prezumtivele probe fiind ascunse*, aflându-se, *în plan juridic, în prezența unui motiv de nulitate.*

Organul fiscal nu face referire în cuprinsul raportului de inspecție fiscală despre controalele fiscale efectuate la beneficiarii serviciilor S.C. X S.R.L., sens în care, invocă aplicarea prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală.

Referitor la fondul cauzei, contestatoarea contestă *constatările inspectorilor fiscali și toate obligațiile fiscale și accesorii, precum și refuzul dreptului de deducere a TVA*, după cum urmează:

- cu privire la "documentele justificative", contestatoarea invocă prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, art.4 din O.M.F.P. nr.2643/2015, art.55, art.64 și art.72 din Codul de procedură fiscală, precum și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal;

- mai invocă deciziile nr..... emise de Înalta Curte de Casație și Justiție, decizia nr. emisă de Curtea de Apel Bacău;
- motivează că autoritatea fiscală trebuie să dovedească fraudă (contribuabilul a știut sau trebuia să știe că fost parte a unei fraude fiscale), or în cazul său nu există fraudă, toate tranzacțiile fiind raportate;
- în baza principiului prelevanței substanței asupra formei, relevat și aplicat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau să impună obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează;
- societatea deține documente justificative pentru toate cheltuielile efectuate, respectiv facturi, chitanțe, liste de materiale, contracte cu beneficiarii, recepții de lucrări, pontaje ale muncitorilor care au pus în operă materialele;
- documentația specifică proiectelor de construcție permite identificarea tuturor activităților desfășurate, scopul achiziției fiecărui material în construcția proiectului, existând totodată suportul scriptic de recepție al beneficiarului, precum și dovada achitării de către beneficiari;
- identificarea persoanelor fizice care au participat la fiecare proiect de construcție, este posibilă prin datele de identificare de pe pontajele societății;
- prin raportare la legislația fiscală, nu există vreo obligație a S.C. X S.R.L. de a face verificări în amonte cu privire la furnizorii furnizorului, gradul de îndeplinire a obligațiilor declarative și de plată ale furnizorului și respectiv ale furnizorilor furnizorului, iar societățile partenere au devenit inactive și au cazier fiscal după momentul la care s-au derulat relațiile comerciale cu S.C. X S.R.L.;
- este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura, să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii, verificări a căror sarcină nu îi revine;
- în cazul în care societățile partenere nu declară corespunzător achizițiile de materiale sau utilajele cu care livrau materialele achiziționate de către S.C. X S.R.L., există vreo obligație și posibilitate reală a societății de a monitoriza inadvertențele de acest tip, obligație a cărei încălcare să aibă impact asupra dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile din amonte;
- sancționarea unui contribuabil de bună-credință, care a verificat calitatea de plătitori de TVA a furnizorilor S.C..... S.R.L., și care a preluat materialele de la aceștia, înglobându-le în activități de construcție susținute de contracte și de situații de lucrări confirmate de către terții beneficiari, iar abordarea inspectorilor fiscali încalcă în mod flagrant dispozițiile UE în materie de TVA, implicit, interpretarea CJUE în această materie, în ciuda obligațiilor legale care le revin;
- în perioada 2013 - 2016, S.C. X S.R.L. a prestat o serie de servicii în calitate de subantreprenor direct sau indirect pentru S.C. S.A. Suceava, în cadrul proiectului "Extinderea și reabilitarea apei și a apei uzate în județul Suceava", proiect cofinanțat din Fondul de Coeziune în cadrul Programului Operațional Sectorial "Mediu", realizat în intervalul 2009 - 2015;
- în anul 2013 a încheiat Contractul de antrepriză nr. cu ... CONSTRUCT S.R.L., care este subantreprenor al din Germania, care este antreprenor general al beneficiarului ACET S.A. Suceava, conform Contractului de antrepriză nr., pentru extinderea și reabilitarea rețelelor de apă și canal din județul Suceava;
- lucrările descrise în anexele la contract reprezintă lucrări de terasamente, decopertare asfaltică, refacere terasamente, desfacere și refacere carosabil, trotuar cu beton și pavele, spargere și desfacere beton de ciment întâlnit în tranșee, refacerea tranșeelor conductelor cu terasament din balast, compactare și refacere de covor asfaltic, înlocuire de conducte, sudare la poziție, realizare de branșamente de apă și canal, realizare de cămine de vane și de instalații, realizare de capace de cămine carosabile, demolare de cămine de vane existente, montare conducte și vane cu sertar, instalații hidraulice, dispozitive de

aerisire/dezaerisire, instalare contoare de apă, refacere capace de beton contoare de apă supratraversare râu Suceava, etc.;

- al doilea contract încheiat cu S.R.L., subantreprenor al antrenorului general ... din Germania, respectiv Contractul de antrepriză nr. pentru lucrări de extindere și reabilitare a rețelelor de apă și apă uzată din municipiul Botoșani;

- a mai încheiat în mod direct cu antreprenorul general Contractul de subantrepriză nr. cu ... din Germania, pentru lucrările din Contractul de antrepriză nr. încheiat cu S.C. ... S.A. Suceava, obiectul contractului viza executarea lucrărilor de reabilitare a rețelelor de apă de pe strada Curtții Domnești din municipiul Suceava, la obiectul contractului au fost adăugate lucrările de execuție de pe străzile Apeductului, Jean Bart și Nicolae Iorga din municipiul Suceava;

- la fel ca în cazul contractului din 2013, respectiv 2015, lucrările descrise în anexele la contract reprezintă lucrări de terasamente, decopertare asfaltică, refacere terasamente, desfacere și refacere carosabil, trotuar cu beton și pavele, spargere și desfacere beton de ciment întâlnit în tranșee, refacerea tranșeeelor conductelor cu terasament din balast, compactare și refacere de covor asfaltic, înlocuire de conducte, sudare la poziție, realizare de branșamente de apă și canal, realizare de cămine de vane și de instalații, realizare de capace de cămine carosabile, demolare de cămine de vane existente, montare conducte și vane cu sertar, instalații hidraulice, dispozitive de aerisire/dezaerisire, instalare contoare de apă, refacere capace de beton contoare de apă supratraversare râu Suceava, etc.;

- în anul 2015, a executat lucrări de subantrepriză pentru S.C. ... S.R.L. cu care a încheiat Contractul de prestări de servicii nr.care avea ca obiect realizarea de lucrări de terasamente, pozare conducte, umpluturi și refaceri carosabil pentru proiectul Extinderea și reabilitarea infrastructurii de apă și apă uzată din municipiul Suceava, menționate în caietul de sarcini;

- lucrările executate de antreprenorul general, precum și de X S.R.L., au fost recepționate de către comisii formate din peste 18 membri, inclusiv de reprezentanți ai Primăriei Municipiului Suceava, ai Apelor Rmâne, ai Consiliului Județean , ai ISU Suceava, ai AJAC Suceava și ai Direcției de Protecție a Mediului Suceava, precum ai beneficiarului și ai proiectantului;

- procesele - verbale fac dovada recepției integrale a lucrărilor executate, atât direct în subordinea antreprenorului generalKG din Germania, cât și a celorlalți subantreprenori, S.R.L., respectiv I... S.R.L.;

- toate lucrările realizate de X S.R.L., în temeiul contractelor menționate, au fost realizate integral, iar punerea în operă a materialelor de construcție este susținută nu doar de procesele verbale de recepție, materialele achiziționate de la furnizorii menționați de inspectorii ANAF au fost înglobate în lucrări de construcții, care au făcut obiectul contractelor menționate, respectiv, obiectul recepției finale de către ... S.A. Suceava;

- în cursul anului 2015, în acord cu specificul activității X S.R.L., respectiv - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, 4210, a demarat realizarea unui proiect imobiliar, sens în care, a achiziționat o parcelă de teren, conform Contractului de vânzare - cumpărare nr. și a Autorizației de construire nr., emisă de Primăria Comunei Moara, din județul Suceava, iar o parte din materialele achiziționate de la cei doi furnizori menționați de inspectorii fiscali au fost înglobate în acest imobil, iar recepția acestuia s-a realizat în cursul anului 2018, conform Procesului vrbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;

- argumentele inspectorilor fiscali din cuprinsul actelor contestate fac vorbire despre faptul că mijlocul de transport ndicat pe facturi nu ar fi fost în relații contractuale cu furnizorii X S.R.L., afirmațiile exced însă cadrul legal minim de control pe care îl poate face beneficiarul mărfii, în acord cu egea din România și cu legislația europeană/jurisprudența CJUE, X S.R.L., nu este organ de control pentru a verifica dacă un anumit mijloc de transport este sau nu în mod legal în relații contractuale cu un anumit furnizor, iar dacă face referire la

aplicația REVISAL, aceasta este destinată strict angajaților pentru gestionarea propriei baze de date;

- inspectorii fiscali nu au administrat probe pe durata controlului, fără a verifica bazele de date ale beneficiarului lucrărilor, fără a verifica personalul implicat în lucrări, etc., cu mențiunea că nu există nici un temei de drept pentru sancționarea X S.R.L., în cazul în care, alți participanți la circuitul juridic săvârșesc fapte de natură penală sau abateri de la rigorile legilor din materia dreptului muncii sau ale dreptului fiscal.

- partenerii săi erau activi în privința codului de TVA, conform site-ului ANAF la data emiterii facturilor fiscale și a livrărilor de mărfuri;

- codul de TVA al partenerilor a fost valid pe toată perioada relațiilor cu S.C. X S.R.L.;

- societățile în cauză au avut activitate economică în perioada în care au facturat serviciile prestate către X S.R.L.;

- societățile au fost controlate fiscal după momentul în care au desfășurat relații economice cuS.R.L.

Solicită să se constate că echipa de inspecție fiscală nu a analizat cu temeinicie probele de fapt și de drept care susțin poziția ...S.R.L., exprimată prin documentele contabile depuse spre analiză, respectiv prin notele explicative acordate.

Față de cele prezentate, solicită admiterea contestației și anularea în integritate a actelor contestate.

Prin completările la contestație, înregistrate la A.J.F.P.Suceava sub nr. din 08.01.2019, precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au intervenit în relația comercială cu ...S.R.L., CUI ..., și au calculat în mod eronat impozit pe profit la valoarea facturilor pentru sume care nu s-au încasat în mod efectiv de la beneficiarul de servicii, inspectorii fiscali neavând competența de a impune luarea în considerare a diferenței dintre suma încasată efectiv și cea facturată, întrucât pentru aceste diferențe există un fond litigios care se va tranșa în instanțele de judecată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, în baza Avizului de inspecție fiscală nr..... au efectuat inspecția fiscală la X S.R.L., pentru perioada 01.04.2015 – 31.01.2017, referitor la impozitul pe profit și pentru perioada 01.06.2015 - 31.05.2018, referitor la TVA, urmare căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. în care, la Capitolul III – Constatări fiscale, au consemnat următoarele:

Societatea are ca obiect de activitate - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN 4120.

1. În ceea ce privește relația comercială cu ... S.R.L. - CUI, jud. Iași, în calitate de furnizor al X S.R.L. – CUI ...

Organele de inspecție fiscală precizează că în luna decembrie 2015, respectiv în perioada 02.12.2015 - 31.12.2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcție (nisip, balast) în valoare totală de S lei, din care TVA deductibilă în sumă de S lei, de la furnizorul... S.R.L., cu sediul/domiciliul fiscal în Iași, str., jud. Iași. Pentru aceste achiziții societatea deține facturi fiscale pretipărite cu datele de identificare ale furnizorului și completate olograf.

Numerotarea facturilor ce figurează ca fiind emise de cătreS.R.L. urmează o ordine cronologică, respectiv de la nr. 301 la nr. 329, având seria MET, fiecare factură având valoare de până la S lei fiecare. Achizițiile au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 302.8 - Alte materiale consumabile, concomitent cu înregistrarea acestora pe cheltuieli în contul 602.8 - Cheltuieli cu materiale consumabile, conform situației privind "situația aprovizionărilor" anexate.

Pentru aceste achiziții societatea nu a prezentat documente de însoțire pe timpul transportului (avize de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului) și contract de achiziție încheiate cu furnizorul. Pe facturile de achiziție, ca delegat, este înscris domnul Stănescu

Octavian cu seria de buletin/carte de identitate SC, fără a fi înscris mijlocul de transport utilizat pentru transportul acestor materiale de la furnizor la beneficiar.

În evidența contabilă nu s-au identificat documente de transport (CMR-uri, facturi de transport) din care să rezulte că aceste materiale au fost transportate la beneficiar de către terțe persoane.

În timpul inspecției fiscale s-au solicitat administratorului societății, respectiv domnului... informații referitoare la aceste achiziții.

Prin Nota explicativă din data de 14.08.2018, completată în data de 24.08.2018, dată de către administratorul societății, la întrebările puse de către organele de inspecție fiscală, acesta a declarat următoarele:

- aceste materiale au fost achiziționate "în scopul executării contractelor de lucrări";
- nu deține contracte de achiziție cu furnizorii, aceștia fiind verificați pe site-ul ANAF cu privire la legalitatea lor "și au părut contribuabili în regulă";
- transportul acestor materiale s-a efectuat cu mijloc auto (camioneta de 3,5 tone și auto basculantă);

- în completare la nota explicativă, transmisă prin e-mail, acesta a declarat următoarele: *"În baza înțelegerii comerciale cu aceștia ei s-au obligat să realizeze transportul materialelor comandate telefonic de către administrator în șantier, la locul de punere în execuție și în organizarea de șantier. Acest transport se realiza cu utilaje și mașini fără a cunoaște dacă acestea erau proprietatea furnizorilor sau erau închiriate strict pentru operațiunea de transport. De regulă, nu aveam în mod legal posibilitatea de a verifica sau de audita modalitatea în care se realiza transportul, atât timp cât marfa vândută corespundea din punct de vedere calitativ și cantitativ";*

- persoana delegată pentru a efectua achiziția acestor materiale a fost domnul, inginer specializat care îi contacta telefonic, iar aceștia expuneau ofertele de pret și de transport pentru acele materiale;

- materialele erau aduse pe șantier de către furnizori;
- plata acestor materiale s-a efectuat prin casă. Nu s-a indicat persoana către care s-a efectuat plata contravalorii acestor materiale, așa cum s-a solicitat prin nota explicativă. Acesta a declarat că: *"Administratorul furnizorului emitea o factură și solicita plata în numerar emițând chitanță după ce marfa era livrată, procedură ce era impusă de furnizor întrucât nu doreau să opereze cu plata la termen sau cu instrumente bancare de garanție, precum bilete la ordin. Toate societățile furnizoare cu care am interacționat pe perioada indicată aveau cod de TVA activ pe site-ul ANAF, aceștia punându-ne la dispoziție Declarațiile 394 semnate și ștampilate de conducătorul companiei, în original".*

Organele de inspecție fiscală precizează că, din verificarea bazei de date a ANAF, referitor la furnizorul ... S.R.L., CUI ..., înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului cu nr..... au constatat că acesta are sediul/domiciliul fiscal, jud. Iași, a fost înființat în data de 14.07.2014, având ca obiect de activitate declarat "Intermedieri în comerțul cu produse diverse", iar activitatea declarată prin ultimul bilanț contabil este "comerț cu ridicata nespecializat". Societatea furnizoare a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.09.2014 - 12.12.2015, dată la care i-a fost anulat codul de TVA ca urmare a declarării ca inactivă de către inspecția fiscală.

De asemenea, conform bazei de date, rezultă că acest furnizor a fost supus inspecției fiscale pentru perioada 01.09.2014 - 12.12.2015, urmare inspecției constatându-se un comportament fraudulos al acestuia, fiind declarat inactiv și au fost sesizate organele de urmarire penală. Conform bilanțurilor contabile depuse (aferele anilor 2014 și 2017), s-a constatat că ... S.R.L. nu deține în patrimoniu bunuri mobile (mijloace de transport, utilaje de încărcare/descarcare, etc.) și nici stocuri de marfă.

Conform aplicației Revisal din baza de date pentru CUI ... rezultă că ... S.R.L. nu a avut niciodată salariați.

Având în vedere faptul că societatea nu a demonstrat cu documente (aviz de însoțire a mărfii, documentul de transport, contractul cu furnizorul) intrarea în gestiune a materialelor

de construcție, organele de inspecție fiscală precizează că simpla existență a facturilor fiscale și a chitanțelor nu reprezintă documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere pentru TVA și la calculul profitului impozabil, precum și faptul că furnizorul ... S.R.L. este declarat ca inactiv începând cu data de **12.12.2015**, nu au acordat dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a contravalorii materialelor înregistrate pe cheltuieli, (cont 602.8), conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările ulterioare, precum și potrivit art.11 alin.(1[^]2) și art.21 alin.(4) lit.f) și lit.(r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru suma de S lei, din care S lei, baza impozabilă pentru achiziții efectuate până la data de 12.12.2015, din care, înregistrate pe cheltuieli în sumă de S lei - cont 602.8 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile, 637,11 în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție și S lei achiziții efectuate după data de 12.12.2015 (data declarării acestui furnizor ca inactiv) și înregistrate în contabilitate în contul 602.8 pe baza facturilor fiscale emise de furnizorul ... S.R.L., nu au acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil aferent anului 2015, stabilindu-se impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei x 16%) și TVA în sumă de **S lei** (S lei x 24%).

În ceea ce privește relația comercială cu ... S.R.L., CUI ..., din localitatea Salcea, jud. Suceava, în calitate de furnizor al X S.R.L., în perioada 01.06.2015 - 31.12.2015, contestatoarea a înregistrat în evidența financiar - contabilă un număr de 81 facturi în valoare totală de S lei, din care S lei bază impozabilă și TVA deductibilă în sumă de S lei, facturi care nu au înscrise la rubrica furnizor, datele de identificare ale ... S.R.L.

Obiectul facturilor înregistrate se referă, în principal, la materiale de construcții (fier, oțel beton, paletă, țevă, plasă sudată, nisip spălat, balast, sort + nisip, etc.), înregistrate în gestiune, conform situației privind "situația aprovizionărilor" anexate la Raportul de inspecție fiscală.

În raport cu achizițiile scriptice înregistrate de la furnizorul scriptic MINA LORI S.R.L., societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că bunurile au fost înregistrate de societate ca materii prime auxiliare în contul 302.8 - Alte materiale consumabile, cu suma de S lei, bază impozabilă, din care suma de S lei a fost înregistrată de societate în contul 231 - Imobilizări corporale în curs, în luna septembrie 2015, bunurile făcând parte din facturile înregistrate în evidențele contabile în luna iulie, suma de S lei și în luna august 2015, suma de S lei, contravaloarea bunurilor fiind înregistrată în aceeași lună pe conturi de cheltuieli în contul 6028 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile.

Urmare analizării documentelor puse la dispoziție de către reprezentanții X S.R.L., în relația cu ... S.R.L., s-au constatat următoarele:

- o parte dintre facturile emise sunt pretipărite, iar o parte dintre facturi sunt completate olograf, datele de identificare ale furnizorului fiind pretipărite (în majoritatea cazurilor);

- numerotarea facturilor ce figurează ca fiind emise de către ... S.R.L. urmează o ordine cronologică, exemplificând că în luna iunie 2015 sunt emise cronologic un număr de 30 facturi de la nr.2701 la nr. 2730;

- pe unele dintre facturi, la rubrica "mijlocul de transport utilizat" este înscris numărul de înmatriculare „SV 95 COS”, iar conform informațiilor furnizate de bazele de date ale ANAF a reieșit faptul că mijlocul de transport este o autoutilitară basculantă, marca MAN TGS41 440 CARNEHL care aparține unui proprietar cu domiciliul în..., jud. Suceava. Conform art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de informații conform adresei nr....., fiind astfel contactat telefonic domnul ... proprietarul mijlocului de transport, care a declarat că: *“în perioada 2015 nu a închiriat mașina societății S.C. ... S.R.L.,*

nu-i cunoaște și nu a avut relații de afaceri, autoutilitara fiind utilizată în scop personal”.

- la facturile puse la dispoziție nu au fost atașate avize de însoțire a mărfii sau alte documente care să susțină efectuarea transporturilor (ținând cont de faptul că pe majoritatea facturilor nu este menționat numărul de înmatriculare a autovehiculului utilizat în transportul mărfii, fiind înscris la rubrica mijlocul de transport doar "AUTO");

- la rubrica privind persoana delegată apare înscris, pe unele facturi, numele Stănescu Luminița (asociat unic al S.C.....S.R.L.);

- rubrica aferentă confirmării de primire a mărfurilor nu este completată (în marea majoritate a cazurilor);

- facturile înregistrate au o valoare de sub S lei, pentru a putea fi evitat circuitul bancar, acestea fiind achitate în numerar în aceeași zi cu data emiterii facturii.

Organele de inspecție fiscală menționează că au solicitat administratorului societății, în persoana domnului informații referitoare la achizițiile în cauză.

Prin Nota explicativă din data de 14.08.2018, completată în data de 24.08.2018, la întrebările organelor de inspecție fiscală, acesta a declarat următoarele:

- *aceste materiale au fost achiziționate în scopul executării contractelor de lucrări;*

- *nu deține contracte de achiziție cu furnizorii, aceștia fiind verificați pe site-ul ANAF cu privire la legalitatea lor și au părut contribuabili în regulă;*

- *transportul acestor materiale s-a efectuat cu mijloc auto (camioneta de 3,5 tone și auto basculantă). În completare la nota explicativă transmisă pe e-mail, acesta a declarat: În baza înțelegerii comerciale cu aceștia ei s-au obligat să realizeze transportul materialelor comandate telefonic de către administrator în șantier, la locul de punere în executie și în organizarea de șantier. Acest transport se realiza cu utilaje și mașini fără a cunoaște dacă acestea erau proprietatea furnizorilor sau erau închiriate strict pentru operațiunea de transport. De regulă, nu aveam în mod legal posibilitatea de a verifica sau de audita modalitatea în care se realiza transportul, atât timp cât marfa vândută corespundea din punct de vedere calitativ și cantitativ;*

- persoana delegată pentru a efectua achiziția acestor materiale a fost domnul inginer specializat care îi contacta telefonic, iar aceștia expuneau ofertele de preț și de transport pentru acele materiale;

- plata acestor materiale s-a efectuat prin casă.

Nu s-a indicat persoana către care s-a efectuat plata contravalorii acestor materiale așa cum s-a solicitat prin nota explicativă.

Acesta a declarat că *“Administratorul furnizorului emitea o factură și solicita plata în numerar emițând chitanța după ce marfa era livrată, procedura ce era impusă de furnizor întrucât nu doreau să opereze cu plata la termen sau cu instrumente bancare de garanție, precum bilete la ordin. Toate societățile furnizoare cu care am interacționat pe perioada indicată aveau cod de TVA activ pe site-ul ANAF, aceștia punându-ne la dispoziție Declarațiile 394 semnate și ștampilate de conducătorul companiei în original;*

- *materialele erau aduse în șantier de către furnizori”.*

Cu privire la S.R.L., conform bazelor de date ale ANAF, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

Societatea a fost înființată în data de 02.07.2007, având forma juridică a unei societăți cu răspundere limitată. Capitalul social subscris și vărsat este de S lei, fiind constituit prin aportul asociatului unic, cu domiciliul în, jud. Suceava, posesoare a CI seria SV eliberată de SPCLEP Suceava la data de 17.11.2010, CNP, care deține din data de 29.06.2007 și calitatea de administrator legal cu puteri depline, pe o perioadă nelimitată.

La adresa domiciliului personal al administratorului și asociatului unic Stănescu Luminița a fost stabilit sediul social al societății.

Potrivit vectorului fiscal, societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 05.07.2007 - 06.02.2018, plătitoare de impozit pe profit în perioada 05.07.2007 - 31.01.2017 și plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor în perioada 01.02.2017 până în

prezent, fiind înregistrată ca operator intracomunitar din data de 01.01.2017 până în data de 06.02.2018.

Domeniul principal de activitate declarat de societate este prevăzut de cod CAEN 4673 - Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare.

Potrivit deconturilor de TVA (D300) depuse de... S.R.L., aceasta a colectat în perioada 01.01.2015 - 31.12.2015 TVA în cuantum de S lei și a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de S lei, înregistrând în fiecare perioadă de raportare sold negativ de TVA.

Din analiza declarațiilor informative D394 raportate la organul fiscal competent, se constată că, în perioada 2014 - 2015, S.R.L. a raportat achiziții semnificative de la următorii parteneri (în valoarea bazei impozabile nu sunt cuprinse achizițiile/livrările de bunuri/servicii pentru care se aplică taxarea inversă):

- ... S.R.L. (CUI ..., în sumă totală de S lei, pe când partenerul declară livrări către ... S.R.L. în cuantum de S lei, bază impozabilă (2014);

- S.R.L. (CUI ...), în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări către S.R.L. în cuantum de S lei, bază impozabilă (2014-2015);

- S.R.L. (CUI ...), în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări cătreS.R.L. în cuantum de S lei, bază impozabilă (2014);

- S.R.L. (CUI ...), în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate de către partener (2014 - 2015);

- ... S.R.L. (CUI ...), în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări către S.R.L. în cuantum de S lei, bază impozabilă (2015);

- S.R.L. (CUI), în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări către S.R.L. în cuantum de S lei, bază impozabilă (2015).

Potrivit informațiilor furnizate de bazele de date ANAF și din actele de control întocmite la o parte din furnizorii prezumtivi ai ... S.R.L., rezultă că aceștia sunt societăți cu un comportament fiscal inadecvat (*nu depun declarații fiscale sau dacă depun, acestea nu reflectă situația reală, nu au salariați, nu dețin spații de depozitare, active necesare desfășurării în mod real a unei activități*), implicate în lanțuri de fraudare, care fie justifică, la rândul lor, livrările cu achiziții de la societăți cu același tip de comportament, fie livrările acestora nu sunt acoperite de achiziții. De cele mai multe ori, aceste societăți își declară livrări și achiziții, unele în relație cu altele, pentru a prelungi lanțul de fraudă, pentru a da credibilitate operațiunilor comerciale raportate și pentru a împiedica descoperirea și probarea fraudei fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează că ... S.R.L. a făcut obiectul unor verificări din partea inspectorilor din cadrul A.J.F.P. Suceava, conform Raportului de inspecție fiscală nr., și din partea inspectorilor antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Suceava, conform Procesului verbal nr. ..., din care reiese faptul că această societate are un comportament fiscal inadecvat, fiind angrenată în lanțuri de tranzacționare frauduloase. De asemenea, s-a constatat faptul că livrările declarate de aceasta nu sunt susținute de achiziții reale.

Luând în considerare aspectele expuse anterior, organele de control din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Suceava concluzionează că au fost efectuate o serie de tranzacții fictive care au dat naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile de formă necesare deducerii TVA și diminuării bazei de calcul a impozitului pe profit de către X S.R.L.. Prin urmare, parte din aceste mărfuri tranzacționate, în realitate ar putea exista în mod fizic, acestea nu au fost procurate în mod real de la S.R.L. (proveniența scriptică pe lanț nu poate fi stabilită/dovedită, societatea neavând intrări reale de mărfuri), ci au fost

procurate de pe alte circuite de tranzacționare fără documente legale de proveniență.

Aceste constatări impun reconsiderarea calității operațiunilor economice derulate și înregistrate în contabilitate și, implicit, recalcularea obligațiilor față de bugetul de stat, în baza prevederilor Codului fiscal în vigoare, care dovedesc implicarea MINA LORI S.R.L. în derularea unor practici abuzive (evidențierea unor achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului), de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit).

Totodată, s-au avut în vedere și prevederile Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/15.01.2007 – Secțiunile Unite, conform cărora „*T.V.A. nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea T.V.A*”, precum și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că „*nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor*”.

Conform pct.36 alin.(1) din Secțiunea 7, cap.II din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, anexa la OMFP nr....., „*Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit)[...]*”

În dreptul intern, prerogativa organului fiscal de a reconsidera sau de a reîncadra o tranzacție este statuată de prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției....*”.

Potrivit Curții Europene de Justiție, dacă organul de inspecție fiscală stabilește pe baza unor facturi, că achizițiile sunt efectuate de către un contribuabil care cunoștea sau avea posibilitatea să cunoască faptul că a participat la o operațiune de fraudare, atunci acest contribuabil este considerat ca participant la fraudă, indiferent dacă obține sau nu beneficii din revânzarea mărfurilor (cauza Axel Kittel contra Belgia ...).

Conform celor menționate și ținând cont de prevederile art.11, art.21 alin.(4) lit.f) și art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei (S lei – S lei) din facturile emise de S.C. S.R.L., pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%), precum și TVA fără drept de deducere în sumă de **S lei** (S lei x 24%).

Organele de inspecție fiscală au mai constatat faptul că, în luna decembrie 2015, X S.R.L. a emis două facturi fiscale reprezentând execuție de lucrări, beneficiar fiind S.C.S.R.L., după cum urmează:

- factura nr. în valoare totală de S lei, din care, baza impozabilă în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei și garanție execuție 10% în sumă de - S lei, însă conform situației de lucrări anexate facturii valoarea este de S lei, rezultând astfel o diferență nefacturată în sumă de S lei, bază impozabilă (S lei - S lei), cu mențiunea faptului că în contul de venituri a fost înregistrată eronat suma de S lei, rezultând astfel o diferență de **S lei** (S lei - S lei);

- factura nr., în valoare totală de S lei, din care, baza impozabilă în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei și garanție execuție 10% în sumă de - S lei, însă conform situației de lucrări anexate facturii valoarea este de S lei, rezultând astfel o diferență nefacturată în sumă de **S lei**, bază impozabilă (S lei - S lei);

Veniturile neînregistrate, aferente celor două facturi, sunt în sumă de S lei (s lei + S lei) cu un impozit pe profit aferent în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

În perioada ianuarie - decembrie 2016, societatea verificată a înregistrat achiziții de diverse bunuri (mobilier, termopane, uși, parchet, gresie, etc.), aferente imobilului înregistrat

în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție și ulterior în contul 212 - Construcții, bunurile fiind înregistrate doar pe cheltuieli, fără a mări valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție în regie proprie cu suma de S lei, investiție care conform art.28 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de S lei (S lei x 16%).

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că, în perioada verificată, X S.R.L. a declarat eronat TVA deductibilă și TVA colectată, rezultând o diferență în sumă de S lei, situația fiind prezentată în anexa nr. 3 la raport. Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală sunt prevederile art.156 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.323 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea verificată a dedus în luna mai 2015 TVA în sumă de S lei, când nu era plătitoare de TVA (data înregistrării în scopuri de TVA fiind 01.06.2015, aferentă achizițiilor de combustibil. Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală sunt prevederile art.152 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă S lei, au înaintat Sesizarea penală nr..... la Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, în vederea efectuării cercetărilor penale sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, la sesizare fiind anexat Procesul verbal nr.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, **organul de soluționare a contestației** reține următoarele:

1. Referitor la aspectele legate de modul de desfășurare a inspecției fiscale, cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare, atrag nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, inspecția fiscală a avut la bază Avizul de inspecție fiscală nr. din 12.07.2018, iar potrivit Raportului de inspecție fiscală nr., în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr., verificarea s-a efectuat în perioada 03.08.2018 – 24.10.2018, pentru impozitul pe profit și TVA.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.12 Buna-credință (1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

Art.118 Reguli privind inspecția fiscală [...]. Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

Art.123 Începerea inspecției fiscale [...]

(2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.**

(3) **Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.**

Art.126 Durata efectuării inspecției fiscale

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

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

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

Art.130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

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

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

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

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

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.

Art.131 Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

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

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

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

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

Cu privire la durata efectuării inspecției fiscale, potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- prin Avizul de inspecție fiscală nr., confirmat de primire în data de 12.07.2018, X S.R.L. a fost informată că începând cu data de 29.07.2018, va face obiectul unei inspecții fiscale, privind TVA pentru perioada 01.06.2015 - 31.05.2018 și impozitul pe profit pentru perioada 01.04.2015 - 31.01.2017;

- pentru echipa de inspecție fiscală a fost emis Ordinul de serviciu nr. din 31.07.2018, acest document fiind înscris în registrul unic de control al X

- potrivit Raportului de inspecție fiscală nr., în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr., verificarea s-a efectuat în perioada 03.08.2018 – 24.10.2018;

- prin adresa din 18.10.2018, confirmată de primire în data de 19.10.2018, organele de inspecție fiscală au informat administratorul societății că discuția finală privind constatările și consecințele lor fiscale, va avea loc în data de 22.10.2018 la sediul A.J.F.P. Suceava, totodată fiind înaintat și proiectul de inspecție fiscală împreună cu documentele și informațiile care au stat la baza constatărilor;

- X S.R.L. a transmis către A.J.F.P. Suceava cererea de amânare a datei pentru discuția finală pentru ziua de 24.10.2018, cererea fiind înregistrată sub nr. .. din 22.10.2018, iar prin adresa nr. este confirmată data de 24.10.2018, ora 10 pentru discuția finală la sediul A.J.F.P. Suceava;

- reprezentanții societății au transmis punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală, înregistrat la A.J.F.P. Suceava sub nr.

Ca urmare, raportat la datele de mai sus, inspecția fiscală s-a desfășurat pe durata a 85 zile (31.07.2018 - 24.10.2018) și nu 96 zile cum susține contestatoarea, iar Ordinul de serviciu nr. a fost înscris corect în registrul unic de control al X S.R.L. la poz.3.

Pe de altă parte, interpretând norme legale mai sus citată, în conformitate cu principiul general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, rezultă că durata inspecției nu a fost stabilită de legiuitor sub sancțiunea decăderii, termenul de 45 de zile fiind de recomandare, înăuntrul căruia să se efectueze inspecția fiscală, atât timp cât impunerea se face în termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Rolul reglementării de către legiuitor a unui termen de efectuare a inspecției fiscale este acela de a afecta cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor, pe lângă acela de utilizare eficientă a timpului destinat inspecției fiscale, sens în care sunt și prevederile art.118 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea nu a invocat niciun aspect concret din care să reiasă că inspecția fiscală derulată i-a afectat activitatea curentă.

În practica judiciară s-a reținut că durata mare a controlului fiscal apare justificată datorită multiplelor taxe și impozite verificate, iar privită în raport de termenul prevăzut de lege, depășirea acestuia nu poate conduce în sine la nulitatea deciziei, câtă vreme legea însăși reglementează durata maximă a inspecției fiscale ca fiind dublul celor 45 de zile, în cazul de față fiind de 90 de zile.

În concluzie, față de cele prezentate, rezultă că susținerile societății contestatoare potrivit cărora organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, referitor la durata inspecției fiscale, sunt neîntemeiate.

Se mai reține faptul că organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art.130 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, au informat contribuabilul că discuția finală privind constatările și consecințele lor fiscale, va avea loc la sediul A.J.F.P. Suceava în data de 24.10.2018, iar reprezentanții societății au transmis în data de 24.10.2018 punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Contrar susținerilor contestatoarei, în Raportul de inspecție fiscală nr. din 29.10.2018, Capitolul VI - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul, este prezentat în sinteză punctul de vedere al societății, exprimat în scris și în termen, nu modifică constatările inspecției fiscale.

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, au fost solicitate administratorului societății explicații referitoare la activitatea desfășurată și la tranzacțiile cu cei doi furnizori, precum și precizări referitoare la scopul pentru care a fost construit imobilul locuință P+M, anexă, fântână, împrejmuire și bazin vitanjabil (notele explicative din 14.08.2018 și 24.08.2018).

În Raportul de inspecție fiscală nr. au fost prezentate constatările din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale și cuprinde toate constatările în

legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.

De asemenea, trebuie menționat faptul că dreptul său la apărare a fost respectat, contribuabilul formulând contestație împotriva deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în condițiile descrise anterior, contestație în cadrul căreia a putut să valorifice orice argumente de fapt și de drept pe care le-a considerat relevante în susținerea cauzei.

Cu privire la solicitarea potrivit căreia *anterior audierii din procedura de soluționare a contestației să ne conferiți acces la dosarul administrativ al inspecției fiscale, adică la ansamblul documentelor și informațiilor care au stat la baza raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere*, se reține faptul că X S.R.L., nici cu ocazia contestației și nici cu ocazia susținerii orale a contestației care a avut loc în data de 12.04.2019, nu a precizat ce documente avute în vedere la întocmirea raportului de inspecție fiscală solicită să i se comunice, cu toate că i s-a solicitat punctual acest lucru.

Se mai reține faptul că, potrivit art.46 și art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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;[...]*".

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.*

Din aceste texte citate, rezultă că elementele precizate la art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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.

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 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui, ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind

prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art.175 alin.(1) din Codul de procedură civilă, coroborat cu art.3 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal „*este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia*”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că argumentele societății cu privire la modalitatea de efectuare a inspecției fiscale nu sunt de natură să conducă la nulitatea actelor administrative fiscale atacate, cauzele de nulitate fiind expres și limitativ prevăzute la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, urmează a se respinge, ca neîntemeiate, criticile contestatoarei.

III.2 Referitor la suma totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de X S.R.L., în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava Sesizarea penală nr..... împotriva X S.R.L., sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) și lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în urma inspecției fiscale a fost emisă Decizia de impunere nr. din 29.10.2018, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei**, din care, impozit pe venit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, contestate de X S.R.L. Diferențele de obligații fiscale au fost stabilite pentru 2015 întrucât X S.R.L., a înregistrat pe cheltuieli suma de S lei și a dedus TVA în sumă de S lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la societăți cu un comportament fiscal inadecvat, care nu și-au îndeplinit obligațiile față de bugetul general consolidat, respectiv:

..... S.R.L. - CUI, ..., jud. Iași, în calitate de furnizor al X S.R.L. – CUI, pentru care, organele de inspecție fiscală precizează că, în luna decembrie 2015, respectiv în perioada 02.12.2015 - 31.12.2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcție (nisip, balast) în valoare totală de S lei, din care, TVA deductibilă în sumă de S lei, pentru aceste achiziții societatea deține facturi fiscale pretipărite cu datele de identificare ale furnizorului și completate olograf .

Numerotarea facturilor ce figurează ca fiind emise de către S.R.L. urmează o ordine cronologică, respectiv de la nr. 301 la nr. 329, având seria ..., fiecare factură având valoare de până la S lei fiecare. Achizițiile au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 302.8 - Alte materiale consumabile, concomitent cu înregistrarea acestora pe cheltuieli în contul 602.8 - Cheltuieli cu materiale consumabile, conform situației privind “situația aprovizionărilor” anexate.

Pentru aceste achiziții societatea nu a prezentat documente de însoțire pe timpul transportului (avize de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului) și contract de achiziție încheiate cu furnizorul. Pe facturile de achiziție ca delegat este înscris domnul Stănescu Octavian și seria de buletin/carte de identitate SC 789005, pe facturi nu este înscris mijlocul de transport utilizat pentru transportul acestor materiale de la furnizor la beneficiar.

În evidența contabilă nu s-au identificat documente de transport (CMR-uri, facturi de transport) din care să rezulte că aceste materiale au fost transportate la beneficiar de către terțe persoane.

În timpul inspecției fiscale s-au solicitat administratorului societății, respectiv domnului informații referitoare la aceste achiziții.

Prin Nota explicativă din data de 14.08.2018, completată în data de 24.08.2018, date de către administratorul societății, la întrebările puse de către organele de inspecție fiscală, acesta a declarat următoarele:

- aceste materiale au fost achiziționate ”în scopul executării contractelor de lucrări”;

- nu deține contracte de achiziție cu furnizorii, aceștia fiind verificați pe site-ul ANAF cu privire la legalitatea lor *"și au părut contribuabili în regulă"*;

- transportul acestor materiale s-a efectuat cu mijloc auto (camioneta de 3,5 tone și auto basculantă);

- în completare la nota explicativă transmisă pe email acesta a declarat următoarele: *"În baza înțelegerii comerciale cu aceștia ei s-au obligat să realizeze transportul materialelor comandate telefonic de către administrator în șantier, la locul de punere în execuție și în organizarea de șantier. Acest transport se realiza cu utilaje și mașini fără a cunoaște dacă acestea erau proprietatea furnizorilor sau erau închiriate strict pentru operațiunea de transport. De regulă, nu aveam în mod legal posibilitatea de a verifica sau de audita modalitatea în care se realiza transportul, atât timp cât marfa vândută corespundea din punct de vedere calitativ și cantitativ"*;

- persoana delegată pentru a efectua achiziția acestor materiale a fost domnul Huludeț George Alexandru, inginer specializat care îi contacta telefonic, iar aceștia expuneau ofertele de pret și de transport pentru acele materiale;

- materialele erau aduse pe șantier de către furnizori;

- plata acestor materiale s-a efectuat prin casă. Nu s-a indicat persoana către care s-a efectuat plata contravalorii acestor materiale așa cum s-a solicitat prin nota explicativă. Acesta a declarat că: *"Administratorul furnizorului emitea o factură și solicita plata în numerar emițând chitanță după ce marfa era livrată, procedură ce era impusă de furnizor întrucât nu doreau să opereze cu plata la termen sau cu instrumente bancare de garanție, precum bilete la ordin. Toate societățile furnizoare cu care am interacționat pe perioada indicată aveau cod de TVA activ pe site-ul ANAF, aceștia punându-ne la dispoziție Declarațiile 394 semnate și stampilate de conducătorul companiei, în original"*.

Organele de inspecție fiscală precizează că, din verificarea bazei de date a ANAF referitor la furnizorul S.R.L., CUI, înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului cu nr... au constatat că acesta are sediul/domiciliul fiscal în, jud. Iași, a fost înființată în data de 14.07.2014, având ca obiect de activitate declarat "Intermedieri în comerțul cu produse diverse", activitatea declarată prin ultimul bilanț contabil "comerț cu ridicata nespecializat". Societatea furnizoare a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.09.2014 - 12.12.2015, dată la care i-a fost anulat codul de TVA ca urmare a declarării ca inactivă de către inspecția fiscală.

De asemenea, conform bazei de date rezultă că acest furnizor a fost supus inspecției fiscale pentru perioada 01.09.2014 - 12.12.2015, urmare inspecției constatându-se un comportament fraudulos al acestuia, fiind declarat inactiv și au fost sesizate organele de urmarire penală. Conform bilanțurilor contabile depuse (aferele anilor 2014 și 2017) s-a constatat că ... S.R.L. nu deține în patrimoniu bunuri mobile (mijloace de transport, utilaje de încărcare/descarcare, etc.) și nici stocuri de marfă.

Conform aplicației Revisal din baza de date pentru CUI ... rezultă ca S.R.L. nu a avut niciodată salariați.

Având în vedere faptul că societatea nu a demonstrat cu documente (aviz de însoțire a mărfii, documentul de transport, contractul cu furnizorul) intrarea în gestiune a materialelor de construcție, organele de inspecție fiscală precizează că simpla existență a facturilor fiscale și a chitanțelor nu reprezintă documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere pentru TVA și la calculul profitului impozabil, precum și faptul că furnizorul este declarat ca inactiv începând cu data de **12.12.2015**, nu au acordat dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a contravalorii materialelor înregistrate pe cheltuieli, (cont 602.8) conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările ulterioare, precum și potrivit art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.f) și lit.(r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru suma de S lei, din care S lei, baza impozabilă pentru achiziții efectuate până la data de 12.12.2015, din care, înregistrate pe cheltuieli în sumă de S lei - cont 602.8 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile și 637,11 în contul 231 - Imobilizări corporale în

curs de execuție și S lei achiziții efectuate după data de 12.12.2015, data declarării acestui furnizor ca inactiv) înregistrate în contabilitate în contul 602.8 pe baza facturilor fiscale emise de furnizorul S.R.L. nu au acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil aferent anului 2015, stabilindu-se impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei x 16%) și TVA în sumă de **S lei** (S lei x 24%).

.... S.R.L., CUI din localitatea Salcea, jud. Suceava, în calitate de furnizor al X S.R.L. în perioada 01.06.2015 - 31.12.2015, societatea verificată a înregistrat în evidența financiar - contabilă un număr de 81 facturi în valoare totală de S lei, din care, S lei bază impozabilă și TVA deductibilă în sumă de S lei, facturi care nu au înscrise la rubrica furnizor, datele de identificare ale S.C. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală menționează că obiectul facturilor înregistrate se referă, în principal, la materiale de construcții (fier, oțel beton, paleți, țevă, plasă sudată, nisip spălat, balast, sort + nisip, etc.) înregistrate în gestiune, conform situației privind "situația aprovizianărilor" anexate.

În raport cu achizițiile scriptice înregistrate de la furnizorul scripticI S.R.L., societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de s lei.

Bunurile au fost înregistrate de societate ca materii prime auxiliare în contul 302.8 - Alte materiale consumabile, cu suma de S lei, baza impozabilă, din care, suma de S lei a fost înregistrată de societate în contul 231 – Imobilizări corporale în curs, în luna septembrie 2015, bunurile făcând parte din facturile înregistrate în evidențele contabile în luna iulie suma de S lei și în luna august 2015, suma de S lei, contravaloarea bunurilor fiind înregistrate în aceeași lună pe conturi de cheltuieli în contul 6028 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile.

Fac mențiunea că, urmare analizării documentelor puse la dispoziție de către reprezentanții X S.R.L., în relația cu S.R.L., s-au constatat următoarele:

- o parte dintre facturile emise sunt pretipărite, iar o parte dintre facturi sunt completate olograf, datele de identificare ale furnizorului fiind pretipărite (în majoritatea cazurilor);

- numerotarea facturilor ce figurează ca fiind emise de către S.R.L. urmează o ordine cronologică, exemplificând că în luna iunie 2015 sunt emise cronologic un număr de 30 facturi de la nr.2701 la nr. 2730;

- pe unele dintre facturi, la rubrica "mijlocul de transport utilizat" este înscris numărul de înmatriculare „SV 95 COS”, iar conform informațiilor furnizate de bazele de date ale ANAF a reieșit faptul că mijlocul de transport este o autoutilitară basculantă, marca care aparține unui proprietar cu domiciliul în satul Moara Nica, jud. Suceava. Conform art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de informații conform adresei nr....., fiind astfel contactat telefonic domnul proprietarul mijlocului de transport, care a declarat că: *“în perioada 2015 nu a închiriat mașina societății S.C. S.R.L., nu-i cunoaște și nu a avut relații de afaceri, autoutilitara fiind utilizată în scop personal”*.

- la facturile puse la dispoziție nu au atașate avize de însoțire a mărfii sau alte documente care să susțină efectuarea transporturilor (ținând cont de faptul că pe majoritatea facturilor nu este menționat numărul de înmatriculare a autovehiculului utilizat în transportul mărfii, fiind înscris la rubrica mijlocul de transport doar "AUTO");

- la rubrica privind persoana delegată apare înscris pe unele facturi numele Stănescu Luminița (asociat unic al S.C. S.R.L.);

- rubrica aferentă confirmării de primire a mărfurilor nu este completată (în marea majoritate a cazurilor);

- facturile înregistrate au o valoare de sub S lei, pentru a putea fi evitat circuitul bancar, acestea fiind achitate în numerar în aceeași zi cu data emiterii facturii.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că au solicitat administratorului societății, în persoana domnului ..., informații referitoare la achizițiile în cauză.

Prin Nota explicativa din data de 14.08.2018, completată în data de 24.08.2018, date de către administratorul societății, la întrebările puse de către organele de inspecție fiscală, acesta a declarat următoarele:

- *aceste materiale au fost achiziționate în scopul executării contractelor de lucrări;*
- *nu deține contracte de achiziție cu furnizorii, aceștia fiind verificați pe site-ul ANAF cu privire la legalitatea lor și au părut contribuabili în regulă;*
- *transportul acestor materiale s-a efectuat cu mijloc auto (camioneta de 3,5 tone și auto basculantă). În completare la nota explicativă transmisă pe e-mail acesta a declarat: În baza înțelegerii comerciale cu aceștia ei s-au obligat să realizeze transportul materialelor comandate telefonic de către administrator în șantier, la locul de punere în executie și în organizarea de șantier. Acest transport se realiza cu utilaje și mașini fără a cunoaște dacă acestea erau proprietatea furnizorilor sau erau închiriate strict pentru operațiunea de transport. De regulă, nu aveam în mod legal posibilitatea de a verifica sau de audita modalitatea în care se realiza transportul, atât timp cât marfa vândută corespundea din punct de vedere calitativ și cantitativ;*
- *persoana delegată pentru a efectua achiziția acestor materiale a fost domnul Huludeț George Alexandru, inginer specializat care îi contacta telefonic iar aceștia expuneau ofertele de preț și de transport pentru acele materiale;*
- *plata acestor materiale s-a efectuat prin casa. Nu s-a indicat persoana către care s-a efectuat plata contravalorii acestor materiale așa cum s-a solicitat prin nota explicativă. Acesta a declarat că Administratorul furnizorului emitea o factură și solicita plata în numerar emițând chitanța după ce marfa era livrată, procedură ce era impusă de furnizor întrucât nu doreau să opereze cu plata la termen sau cu instrumente bancare de garanție, precum bilete la ordin. Toate societățile furnizoare cu care am interacționat pe perioada indicată aveau cod de TVA activ pe site-ul ANAF, aceștia punându-ne la dispoziție Declarațiile 394 semnate și stampilate de conducătorul companiei în original;*
- *materialele erau aduse în șantier de către furnizori.*

Potrivit vectorului fiscal, societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 05.07.2007 - 06.02.2018, plătitoare de impozit pe profit în perioada 05.07.2007 - 31.01.2017 și plătitoare de impozit pe venit microîntreprinderilor în perioada 01.02.2017 până în prezent, fiind înregistrată ca operator intracomunitar din data de 01.01.2017 până în data de 06.02.2018.

Domeniul principal de activitate declarat de societate este prevăzut de cod CAEN 4673 - Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare.

Potrivit deconturilor de TVA (D300) depuse de X S.R.L., aceasta a colectat în perioada 01.01.2015 - 31.12.2015 TVA în cuantum de S lei și a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de S lei, înregistrând în fiecare perioadă de raportare sold negativ de TVA.

Din analiza declarațiilor informative D394 raportate la organul fiscal competent, se constată că în perioada 2014 - 2015 (agregare - baze de date ANAF) S.R.L. a raportat achiziții semnificative de la următorii parteneri (în valoarea bazei impozabile nu sunt cuprinse achizițiile/livrările de bunuri/servicii pentru care se aplică taxarea inversă):

- S.R.L. (CUI ...) în sumă totală de S lei, pe când partenerul declară livrări către S.R.L. în cuantum de S lei, bază impozabilă (2014);
- S.R.L. (CUI .) în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări către ... S.R.L. în cuantum de S lei bază impozabilă (2014-2015);
- S.R.L. (CUI ... în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări către S.R.L. în cuantum de S lei bază impozabilă (2014);

- S.R.L. (CUI în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate de către partener (2014 - 2015);

- S.R.L. (CUI ...) în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări către ... S.R.L. în cuantum de S lei bază impozabilă (2015);

-S.R.L. (CUI ...) în sumă totală de S lei, achiziții neconfirmate integral de către partener, acesta declarând livrări către S.R.L. în cuantum de S lei bază impozabilă (2015).

Potrivit informațiilor furnizate de bazele de date ANAF și a actelor de control întocmite la o parte din furnizorii prezumtivi ai S.R.L. rezultă că acestea sunt societăți cu un comportament fiscal inadecvat (*nu depun declarații fiscale, sau dacă depun, acestea nu reflectă situația reală, nu au salariați, nu dețin spații de depozitare, active necesare desfășurării în mod real a unei activități*) implicate în lanțuri de fraudare care fie justifică, la rândul lor, livrările cu achiziții de la societăți cu același tip de comportament, fie livrările acestora nu sunt acoperite de achiziții. De cele mai multe ori aceste societăți își declară livrări și achiziții unele în relație cu altele, pentru a prelungi lanțul de fraudă, pentru a da credibilitate operațiunilor comerciale raportate și pentru a împiedica descoperirea și probarea fraudei fiscale.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că S.R.L. a făcut obiectul unor verificări din partea inspectorilor DGRFP Iași, AJFP Suceava, AIF Suceava conform Raportului de inspecție fiscală nr. și din partea inspectorilor antifraudă din cadrul Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava conform Procesului verbal nr. din care reiese faptul că această societate are un comportament fiscal inadecvat, fiind angrenată în lanțuri de tranzacționare frauduloase. De asemenea, s-a constatat faptul că livrările declarate de aceasta nu sunt susținute de achiziții reale.

Luând în considerare aspectele expuse anterior, organele de control din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Suceava concluzionau că au fost efectuate o serie de tranzacții fictive care au dat naștere unor situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile de formă necesare deducerii TVA și diminuării bazei de calcul a impozitului pe profit de către X S.R.L. Deci, parte din aceste mărfuri tranzacționate, în realitate ar putea exista în mod fizic, acestea nu au fost procurate în mod real de la ... S.R.L. (proveniența scriptică pe lanț nu poate fi stabilită/dovedită, societatea neavând intrări reale de mărfuri), ci au fost procurate de pe alte circuite de tranzacționare fără documente legale de proveniență.

Aceste constatări impun reconsiderarea calității operațiunilor economice derulate și înregistrate în contabilitate și, implicit, recalcularea obligațiilor față de bugetul de stat, în baza prevederilor Codului fiscal în vigoare, care dovedesc implicarea MINA LORI S.R.L. în derularea unor practici abuzive (evidențierea unor achiziții nereale sub aspectul identității furnizorului), de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit).

Totodată, s-au avut în vedere și prevederile Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.V/15.01.2007 – Secțiile Unite, conform căroră *T.V.A. nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea T.V.A.*, precum și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că *nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.*

Conform pct.36 alin.(1) din Secțiunea 7, cap.II din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, anexa la OMFP nr.....,

efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit).

În dreptul intern, prerogativa organului fiscal de a reconsidera sau de a reîncadra o tranzacție este statuată de prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că *la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

Potrivit Curții Europene de Justiție, dacă organul de inspecție fiscală stabilește pe baza unor facturi, că achizițiile sunt efectuate de către un contribuabil care cunoștea sau avea posibilitatea să cunoască faptul că a participat la o operațiune de fraudare, atunci acest contribuabil este considerat ca participant la fraudă, indiferent dacă obține sau nu beneficii din revânzare mărfurilor (cauza Axel Kittel contra Belgia).

Conform celor menționate mai sus și ținând cont de prevederile art.11, art.21 alin.(4) lit.f) și art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei (S lei – S lei) din facturile emise deS.R.L., pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%), precum și TVA fără drept de deducere în sumă de **S lei** (S lei x 24%).

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă S lei, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava Sesizarea penală nr....., sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, la sesizare fiind anexat Procesul verbal nr. 202 din 24.10.2018.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.277 alin.(1) lit.a) și alin.(3) și art.279 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.277 *Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

(1) *Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

a) *organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stănilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă; [...].*

(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*

Art.279 *Soluții asupra contestației [...]*

(5) *Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.*

Potrivit acestor prevederi legale, actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, reține că organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei, înainte de a se analiza latura penală și că prioritatea de soluționare, în cauză, o au organele de urmărire și cercetare penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul de stat a obligațiilor fiscale constatate suplimentar.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată, ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

Se reține faptul că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Astfel, în cauză, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă totală de **S lei**, din care impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, stabilite prin actul contestat, care a stat la baza Sesizării penale nr....., înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență rezidă din faptul că, în cauză, se ridică problema realității și legalității operațiunilor desfășurate de X S.R.L. și doi furnizori, au dat naștere unor tranzacții artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată, ca urmare, tranzacțiile trebuie să fie redefinite, astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.

Concluzia este aceea că X S.R.L. a înregistrat operațiuni nereale, care au ca punct de plecare furnizori cu un comportament fiscal neadecvat, care funcționează pe o perioadă scurtă de timp, devenind ulterior inactivi ca urmare a nedepunerii declarațiilor fiscale, generând în acest sens o situație de ascundere a realității privind proveniența bunurilor și nivelul prețurilor de achiziție, fiind creat astfel un circuit fictiv de documente în scopul de a se disimula realitatea și de a crea în mod artificial avantaje fiscale pentru contribuabilii implicați.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.....pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a două condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite, deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative, având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.”*

În materia suspendării, prin Decizia nr..... Curtea Constituțională a apreciat: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea”*.

Totodată, s-a apreciat că *”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”*

Prezenta cauză se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava, sesizarea penală referitoare la X S.R.L., existând suspiciunea că acest contribuabil a evidențiat în contabilitate operațiuni comerciale nereale, fapt ce a condus la diminuarea obligațiilor de plată față de bugetul general consolidat al statului, fapte ce constituie infracțiuni prevăzute la

art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele reținute, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constată că până la pronunțarea unei soluții definitive și executorie pe latură penală, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care, va proceda la suspendarea soluționării contestației formulate 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.din 29.10.2018, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile **art.277 alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.*

De asemenea, la **pct.10.2** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatorului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale.

III.3 Referitor la suma totală de **S lei**, din care, impozitul pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, stabilită suplimentar în sarcina X S.R.L., prin Decizia de impunere nr. cauza supusă soluționării este legalitatea stabilirii aceste diferențe de obligații fiscale, în condițiile în care susținerile contestatoarei nu sunt în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au stabilit aceste diferențe având în vedere faptul că, în luna decembrie 2015, X S.R.L. a emis două facturi fiscale reprezentând execuție de lucrări, beneficiar fiind S.R.L., după cum urmează:

- factura nr. ..., în valoare totală de S lei, din care, baza impozabilă în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei și garanție execuție 10% în sumă de - S lei, însă conform situației de lucrări anexate facturii valoarea este de S lei, rezultând astfel o diferență nefacturată în sumă de S lei, bază impozabilă (S lei - S lei), cu mențiunea faptului că în contul de venituri a fost înregistrată eronat suma de S lei, rezultând astfel o diferență de **S lei** (S lei - S lei);

- factura nr. ..., în valoare totală de S lei, din care, baza impozabilă în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei și garanție execuție 10% în sumă de - S lei, însă conform situației de lucrări anexate facturii valoarea este de S lei, rezultând astfel o diferență nefacturată în sumă de **S lei**, bază impozabilă (S lei - S lei);

Veniturile neînregistrate aferente celor două facturi sunt în sumă de S lei (S lei + S lei) cu un impozit pe profit aferent în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

Prin completările la contestație înregistrate la A.J.F.P.Suceava sub nr. din 08.01.2019, precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au intervenit în relația comercială cu S.R.L., CUI.... și au calculat în mod eronat impozit pe profit la valoarea facturilor pentru sume care nu s-au în mod efectiv de la beneficiarul de servicii, inspectorii fiscali nu aveau competența de a impune luarea în considerare a diferenței dintre suma încasată efectiv și cea facturată, întrucât pentru aceste diferențe există un fond litigios care se va tranșa în instanțele de judecată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19, art.20 și art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.19 Reguli generale

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

Art.20 Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art.20¹ alin.(3) lit.c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică română sau la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit.e) și h);

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;

e) veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii;

f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;

h) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare.

Art.126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; [...].

Din prevederile legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Astfel veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile prevăzute la art.20 și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform dispozițiilor art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că diferența dintre suma încasată efectiv și cea facturată, nu se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile prevăzute la art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate sunt și prevederile **art.4 alin.(2)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora”*.

Astfel, trebuie reținut faptul că la dosarul contestației, societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului, precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care îl au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod corect, au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația, **ca neîntemeiată**, pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.

III.4 Referitor la suma totală de S lei, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care X S.R.L. nu aduce niciun argument în susținerea cauzei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă totală de **S lei**, având în vedere următoarele:

În perioada ianuarie - decembrie 2016, societatea verificată a înregistrat achiziții de diverse bunuri (mobilier, termopane, uși, parchet, gresie, etc.) aferente imobilului înregistrat în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție și ulterior în contul 212 - Construcții, bunurile fiind înregistrate doar pe cheltuieli, fără a mări valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție în regie proprie cu suma de S lei, investiție care conform art. 28 alin.(1) din

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Totodată, organele de inspecție fiscală au mai stabilit pentru perioada verificată o diferență de TVA în sumă de **S lei** declarată eronat precum și TVA în sumă de **S lei**, dedusă în perioada în care societatea nu era înregistrată ca plătitoare de TVA.

Pentru aceste diferențe, contestatoarea nu aduce niciun argument în susținere.

În drept, cu privire la *Forma și conținutul contestației*, potrivit prevederilor **art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *contestația se formulează în scris și va cuprinde [...] motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază.*

De asemenea, prevederile punctului **2.5.** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, stipulează că *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

Organul de soluționare competent are în vedere și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că *în soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei și soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

Potrivit **art.280 alin.(1)** din același act normativ, *dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei, iar conform pct.11.1. lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.*

Având în vedere prevederile legale, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument în susținere, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, urmează a se respinge, **ca nemotivată**, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

III.5 Referitor la solicitarea contestatoarei privind plata cheltuielilor de judecată ocazionate de asistența în cursul inspecției fiscale și de redactarea și susținerea orală a contestației, se reține că solicitarea nu este întemeiată în drept, nefiind invocată o normă juridică aplicabilă pentru acordarea cheltuielilor efectuate în cadrul procedurii de soluționare a contestațiilor formulate pe cale administrativă, procedură legală specială instituită de legiuitor la Titlul VIII *Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*, **art.268 - 281** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.168 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată bugetului consolidat al statului.*

Se reține astfel faptul că solicitarea cheltuielilor ocazionate de asistența în cursul inspecției fiscale și de redactarea și susținerea orală a contestației, nu se încadrează în dispozițiile **art.269 alin.(2)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare în vigoare, potrivit cărora *obiectul contestației îl*

constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Prin urmare, cererea nu poate fi privită ca fiind accesorie, cerere a cărei soluționare depinde de soluția dată unui capăt de cerere principal, similar procedurii de acordare a cheltuielilor de judecată de către instanțele de judecată, conform Legii nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de această situație, având în vedere prevederile pct.12.2 din Instrucțiunile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 potrivit cărora *soluțiile nu sunt prevăzute limitativ*, se va respinge, **ca inadmisibilă** contestația formulată de X S.R.L. referitoare la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de asistența în cursul inspecției fiscale și de redactarea și susținerea orală a contestației.

III.6 În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Procesului verbal nr.202 încheiat la data de 24.10.2018, se reține că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces-verbal în acest sens, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

III.7 Referitor la solicitarea de acces la *dosarul administrativ*, formulată prin contestația înregistrată la A.J.F.P. Suceava sub nr..... de a da curs acesteia, având în vedere că organul competent de soluționare a contestației a fost investit cu dosarul astfel cum a fost constituit de organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, ca urmare a depunerii contestației formulate de X S.R.L., dosar întocmit în conformitate cu prevederile **pct.3.2** din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Dosarul contestației conține Decizia de impunere nr...., Raportul de inspecție fiscală nr.... precum și anexele acestuia, documente ce au fost comunicate societății contestatoare.

În ceea ce privește Referatul întocmit de organul fiscal emitent al actului contestat, conținând propunerile de soluționare a contestației, conform procedurii menționate, se reține că acesta reprezintă un act intern care nu este supus comunicării, nefiind un act administrativ fiscal opozabil contribuabilului.

În ceea ce privește argumentul referitor la faptul că societatea nu a avut acces la dosarul administrativ, raportat la considerentele Hotărârii CJUE pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017, se reține că, așa cum reiese din chiar cuprinsul hotărârii mai sus menționate, aceasta se referă numai la activitatea de inspecție fiscală, fapt consfințit chiar în dispozitivul acesteia unde se precizează: "*Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere...un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ ...*".

De altfel, distinct de faptul că solicitarea *întregului dosar* este formulată la modul general, fără să rezulte concret care sunt înscrisurile solicitate a fi *comunicate la cerere*, în sensul precizărilor din Hotărârea pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017, la dosarul contestației nu se află *alte* documente decât cele anexate de organele de inspecție fiscală și/sau de contribuabil, în soluționarea contestației.

Trebuie avut în vedere și faptul că furnizarea de informații și accesul la *alte înscrisuri* decât cele care au fost menționate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, în măsura în care contestatoarea interpretează astfel noțiunea cu totul generală de *dosar administrativ*, în lipsa oricărei precizări concrete, nu poate fi realizată fără anumite restricții, consacrate de reglementarea națională (a se vedea prevederile art.11 *Secretul fiscal* din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare), aspect la care se referă și Curtea de Justiție a Uniunii Europene, atât în considerentele, cât și în dispozitivul Hotărârii pronunțate în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017.

Nu în ultimul rând, solicitarea în cauză constituie o cerere administrativă care nu poate forma obiectul unei contestații conform procedurii legale reglementate la **art. 268 - art.281** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nefiind un capăt de cerere privind contestarea unui act administrativ fiscal.

Solicitarea formulată pe această cale excede competențelor materiale ale organelor de soluționare a contestației, specializate potrivit legii.

Pentru aceste considerente, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Art.1 Suspendarea soluționării contestației formulate 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., pentru obligațiile fiscale în sumă totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, procedura administrativă de soluționare a contestației urmând să fie reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent cu privire la încetarea motivului care a determinat suspendarea în condițiile legii.

Art.2 Respingerea, ca **neîntemeiată**, a contestației formulate 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. din 29.10.2018, pentru obligațiile fiscale în sumă totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

Art.3 Respingerea, ca **nemotivată**, a contestației formulate 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. din 29.10.2018, pentru obligațiile fiscale în sumă totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

Art.4 Respingerea, ca **inadmisibilă**, a cererii formulate de S.C. X S.R.L., privind plata cheltuielilor de judecată ocazionate de asistența în cursul inspecției fiscale și de redactarea și susținerea orală a contestației.

Art.5 Serviciul Soluționare Contestații 2 va comunica decizia contestatoarei, Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava - Inspecția Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

Art.6 În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac. Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava.