



Ministerul Finanțelor Publice



Dir ecția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Ag enția Națională de Administrare Fiscală
Dir ecția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași

Iași, str. Anastașie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.general.a.is@anaf.ro

DECIZIA NR. 10096/17.03.2020
privind soluționarea contestației formulate de
societatea **X S.R.L.** județul

Dir ecția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a fost informată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț cu adresa nr. din 07.01.2019, înregistrată sub nr.ISR_REG/..... cu privire la faptul că prin Sentința civilă nr..... pronunțată în dosarul nr. de Tribunalul Neamț - Secția a II-a de contencios administrativ și fiscal, definitivă prin Decizia civilă nr..... pronunțată de Curtea de Apel Bacău, s-a dispus anularea art. 1 din Decizia nr..... și a obligat pârâta D.R.G.F.P. Iași să soluționeze contestația administrativă formulată de reclamantul X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-NT privind obligațiile principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Contestația formulată de societatea X S.R.L. cu sediul în satul Brusturi, comuna Brusturi, județul Neamț, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț sub nr., cod unic de înregistrare RO, prin avocatpotrivit Împuternicirii avocațiale seria împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. a fost înregistrată la Dir ecția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/.....Dir ecția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecția fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Neamț adresa nr....., cu precizarea că o parte din constatările inspecției fiscale pot fi conexe cu faptele pentru care a fost formulată Sesizarea penală nr.de organul de inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț împotriva societății

Parchetul de pe lângă Tribunalul Neamț a transmis faptul că în dosarul nr..... urmărirea penală a fost extinsă și pentru XS.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.241/2015 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia nr..... - art.1 Dir ecția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a suspendat, în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, soluționarea administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr., pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și T.V.A. în sumă de **S lei**, până la soluționarea cauzei penale, procedura administrativă de soluționare a contestației urmând a fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

Acțiunea formulată de societatea X S.R.L. împotriva Deciziei nr. din 22.02.2018 a fost admisă prin Sentința civilă nr....., pronunțată de Tribunalul

Neamț în dosarul nr., definitivă prin Decizia civilă nr..... a Curții de Apel Bacău, prin care instanța a dispus anularea art.1 din Decizia nr..... și a obligat pârâta D.R.G.F.P. Iași la soluționarea contestației administrative formulate împotriva Deciziei de impunere nr.....privind obligațiile principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Față de această situație, se constată că organul competent de soluționare a contestației din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este legal investit să procedeze la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de societatea X S.R.L. din satul Brusturi, comuna Brusturi, județul Neamț.

Prin adresa nr.ISR_DGR/1..... s-a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Neamț comunicarea stadiului cercetărilor penale efectuate în dosarul penal nr. iar prin adresa nr....., înregistrată la sediul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG-.....Inspectoratul de poliție al județului Neamț - Serviciul de investigare a criminalității economice Piatra Neamț a transmis faptul că nu s-a finalizat urmărirea penală în dosarul menționat.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-NT, societatea **X S.R.L.** solicită reanalizarea întregii documentații și situației fiscale supuse inspecției, anularea în proporție de 90% a sumelor stabilite suplimentar, având în vedere cu prioritate argumentele cuprinse în punctul de vedere asupra proiectului de R.I.F., pe care în mare le menține și nu le reia integral prin contestație, argumente ignorate sau tratate superficial de către inspectori.

Contestatoarea precizează că dorește să spicuiască doar chestiunile legate de nerespectarea procedurii fiscale prin aceea că nu s-au luat în vedere toate documentele justificative și evidențele contabile relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, totodată fiind obligatorie anexarea înscrisurilor consultate efectiv și avute în vedere de inspectorii fiscali la stabilirea stării de fapt fiscale, doar presupusă, fără a fi concret dovedită cu nimic în ceea ce privește aspectele care au condus la anularea dreptului de deducere a unor cheltuieli sau a TVA cu grava încălcare a normelor stabilite prin normele europene în materie.

Solicită a se reține că față de cei trei furnizori pentru care societății i s-a anulat de la deducere sumele pe materialele cumpărate, a argumentat în extenso și complet cum că nu se putea interpreta că erau parteneri inactivi fiscal, efectul declarațiilor ca inactivi producându-se de la emitere, plus că toate tranzacțiile cu ei erau cuprinse în declarațiile 394 aflate în baza de date A.N.A.F.

Nu era posibilă interpretarea că materialele achiziționate nu se pot corela cu descărcările pe lucrările contractate cu unii beneficiari în timp ce parte din ele sunt reținute ca fiind real încorporate în alte lucrări din aceleași perioade.

Arată că cca. 85% din sumele refuzate la deducere reprezintă aprovizionări cu materiale și utilaje de la societățile S.R.L., S.R.L. șiS.R.L., tranzacțiile cu aceste firme fiind apreciate abuziv de către organul de inspecție fiscală ca pretins inexistente, motivat în principal pe împrejurarea (prezumată) că aprovizionările de la acestea nu au fost dovedite cu acte justificative ca fiind făcute în scopul realizării de activități lucrative în scop de profit, dar mai ales pe împrejurarea că aceste firme sunt declarate inactive și înregistrate ca atare.

Susține că este o abordare abuzivă, nebazată pe cercetarea efectivă a situației de fapt și a actelor existente, însă cu ușurință se dă prevalență unei situații fiscale a acestor firme, intervenită după doi și trei ani de la aprovizionările respective.

Se refuză de la deducere sume reprezentând achiziții de utilaje industriale a căror existență fizică este negată fără a fi cercetată în teren, fără a exista posibilitatea

obiectivă de a fi recunoscute și identificate ca atare pe fondul lipsei de pregătire tehnică a inspectorilor, astfel că nu se acordă deducere pentru sume reprezentând achiziția dar și amortizările legale.

În mod absolut neargumentat sau documentat, s-a reținut că prețul de achiziție pentru utilajele second hand depășesc cu de zece ori prețurile de piață la utilaje noi. Oricine poate accesa pe internet site-uri cu oferte de asemenea utilaje și să găsească prețuri până la de opt sau zece ori mai mari decât cele plătite de societate.

În ceea ce privește argumentația organului de inspecție fiscală că nu a prezentat documente justificative privind darea în consum a materialelor aprovizionate, evidențierea în gestiune a acestora, depozitarea sau transportul, făcând abstracție de documentele justificative prezentate constând în facturi și NIR-uri la achiziții, contracte pe lucrările cu partenerii clienți, mai ales cu cei criticați (SSAB, Star Met, ConBac), dar și facturi de lucrări pe baza contractelor, fiecare având anexate atât fișa stocurilor materiale cât și rapoarte de producție anexe, evident însușite de beneficiari odată cu facturile, cel mai important în dovedirea însușirii materialelor fiind plata integrală efectuată de fiecare dată, de fiecare client, exclusiv prin bancă.

Se eludează inclusiv împrăjura că toate tranzacțiile și toți partenerii sunt inserați în declarațiile D394, ceea ce denotă bună-credință și transparența totală.

Practica europeană, recunoscută în acest moment ca fiind general valabilă și în România nu mai permite sancționarea cu anularea ca urmare a lipsei formei, atâta timp cât există posibilitatea dovedirii indirecte prin declarațiile informative 394 a lipsei intenției de fraudare a intereselor generale a statului în respectivele tranzacții.

Solicită reconsiderarea modului de abordare a concluziilor prezentate în *Proiectul de raport de control fiscal* în sensul eliminării reținerilor privind anularea dreptului de deducere a cheltuielilor izvorâte din facturile emise de o serie de furnizori sau în condiții considerate fără temei drept neeligibile, precum și anularea dreptului de deducere a TVA-ului pornind de la aceleași rețineri lipsite de fundament legal.

Mai precizează că în susținerea contestației se folosește de întreaga documentație depusă odată cu actele contabile aferente perioadei verificate dar și cu *punctul de vedere* și un set de alte înscrisuri ce reprezintă corelația dintre aprovizionări, consumuri și tranzacții ce au făcut obiectul anulării dreptului la deducere și al pretinselor nereguli și abateri de la obligațiile fiscale.

II. Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț a efectuat inspecția fiscală la societatea X S.R.L., pentru perioada, și a emis Decizia de impunere nr. privind obligațiile principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Societatea supusă inspecției fiscale are ca activitate principală *Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale* (cod CAEN 4120).

Pentru perioada verificată societatea a prezentat o parte din contractele încheiate cu clienții, din care a rezultat că a obținut venituri din confecționarea și montarea de construcții metalice, iar din analiza acestora s-a constatat că, pentru anumite contracte (ex. contract nr. 7..... încheiat cu Bacău), precum și pentru contractele în subantrepriză (..... , printre obligațiile beneficiarului se enumeră și obligația de a pune la dispoziție prestatorului frontul de lucru și materia primă.

În ceea ce privește aprovizionarea cu materii prime utilizate (țeavă rectangulară, țevă pătrată, tablă panouri, șuruburi, etc.), societatea se aprovizionează cu preponderență de la societăți ca: Mairon Galați S.A, Proinvest Group S.R.L., Isopan Est S.R.L..

În perioada verificată, contestatoarea s-a aprovizionat cu materii prime, precum și cu diverse bunuri și servicii de la anumiți furnizori prezentați în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală: S.R.L., S.R.L., S.R.L., pentru care s-au realizat o serie de investigații cu privire la stabilirea stării de fapt fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către aceștia.

În acest sens, prin adresa nr..... s-a solicitat furnizarea de informații de la parteneri (..... S.R.L.), aceasta fiind returnată cu specificația *destinatar necunoscut la adresa indicată* respectiv *destinatar refuz primire*. De asemenea, cu adresa nr....., s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.R.L. Ilfov, răspunsul fiind înregistrat la A.J.F.P. Neamț sub nr. și anexat la RIF.

În timpul inspecției fiscale s-au solicitat și alte documente justificative și de sinteză, precum: contracte cu furnizori și clienți, situații/ devize de lucrări, contracte și documente transport marfă pentru o parte din achiziții, situația stocurilor, fișe de cont analitice ale furnizorilor, carnetele de facturi utilizate.

Din *Nota explicativă nr.1* dată de administratorul societății verificate - anexă la raportul de inspecție fiscală, rezultă următoarele:

- numerele alocate pentru facturile emise în perioada 2011-2017 nu respectă o ordine cronologică, există două carnete de facturi complet consumate cu un număr de 32 facturi, iar administratorul societății nu a putut preciza de la cine au fost achiziționate;

- în ceea ce privește metoda de descărcare a gestiunii cu materii prime, administratorul societății susține că *în perioada 2011-2017 SC Macrom Metal SRL a avut în derulare mai multe contracte de construcții metalice și montaj cu materialul clientului și cu materialele firmei. Materiile prime cumpărate, în proporție de 95% sunt cumpărate strict pe fiecare contract, deoarece fiecare contract are proiect diferit, cu dimensiuni la materiale diferite;*

- în ce privește aprovizionarea cu materii prime, diverse bunuri (aparat sudură, picon demolator, chiuloasă compresor) și servicii (manoperă montaj panouri, montaj hala metalică+ birouri) de la PAM CRISAL S.R.L., SARMCOMP COMPLEX S.R.L., UNICONS TOTAL S.R.L., administratorul susține că *au existat documentele de aprovizionare - facturi și NIR. Înțelegerea verbală a fost ca furnizorul să livreze marfa la sediul nostru cu transportul lor, plata făcându-se cu instrumente de plată bancare – bilete la ordin girate, ordine de plata, cec-uri girate;*

- nu s-au prezentat facturile în original până la încheierea inspecției fiscale.

Din analiza documentelor financiar - contabile prezentate la inspecție s-au constatat următoarele:

- societatea nu conduce evidența analitică a stocurilor de materii prime după una din metodele aprobate prin O.M.F.P nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (pct.283 și pct. 286), nu poate fi identificată metoda lor de descărcare și alocarea acestora pe lucrări executate (ex: există erori de calcul între cantitate și valoare pe facturile emise de PAM CRISAL S.R.L. între cantitate și valoare - poz. 2 la factura și poziția 1 la factura);

- nu s-a lucrat cu conturi specifice activității, respectiv cont 332 *Lucrări și servicii în curs de execuție*, 712 *Venituri aferente costurilor/serviciilor în curs de execuție* pe fiecare lucrare în parte, nu s-au prezentat situații/ devize de lucrări. Descărcarea materiilor prime se justifică doar cu un bon de lucru pe care sunt enumerate materialele consumate care nu pot fi corelate cu situațiile de lucrări însușite de beneficiari, acestea nefiind prezentate la inspecție;

• în perioada 2011-2013 societatea înregistrează pierderi contabile, iar pentru a declara profit contabil pentru anii 2012, 2013, în luna decembrie societatea diminuează amortizarea contabilă;

• nu au existat diferențe cu ocazia inventarierii la data de 31.12.2015, respectiv 31.12.2016, în condițiile în care contul 231 *Imobilizări în curs Hala Drăgănești* în sumă de S lei nu a fost inventariat.

• Referitor la societatea PAM CRISAL S.R.L., organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și TVA aferentă în sumă de S lei, astfel:

• suma de **S lei** - baza de impunere suplimentară reprezentând costul materiei prime S lei în 2011 + S lei în anul 2012 + S lei în anul 2013) cu TVA aferentă în sumă de **S lei**;

Sub aspectul documentelor justificative, a rezultat că:

- intrările sunt înregistrate în ianuarie 2011 pe cont 301- *Materii prime* și sunt date în consum începând februarie 2011 și până în decembrie 2013;

- nu poate fi identificată nici o corelație între materiile prime și situațiile/devizele de lucrări însușite de beneficiar, acestea nefiind prezentate la inspecție;

- primul reper de pe factura reprezentând H 240 7x12.100 în cantitate de 5.107,41 kg x S lei dat în consum în noiembrie 2012 este modificat în ce privește cantitatea la recepție (7.509,7kg) fără semnătura și ștampila de confirmare a furnizorului, consumul fiind în valoare de S lei;

- nu se cunoaște locul unde au fost depozitate aceste materiale de la data intrării și până la data consumului lor;

- deși în *Nota explicativă* administratorul menționează că *materiile prime cumpărate, în proporție de 95% sunt cumpărate strict pe fiecare contract, deoarece fiecare contract are proiect diferit, cu dimensiuni la materiale diferite*, materiile prime achiziționate de la S.R.L. sunt date în consum pe mai multe contracte;

- analizând contractele încheiate cu clienții prezentate la control a rezultat că o parte din materiile prime achiziționate de laS.R.L. sunt date în consum la clienți care, asigurau materia primă prestatorului, S.R.L., efectuând doar prestarea serviciului nu și asigurarea cu materii prime a lucrărilor;

- societatea nu face dovada achiziției acestor materii prime în folosul obținerii de venituri; (ex. : august 2011 și octombrie 2011- bonuri de consum pentru SSAB AG S.R.L. Bacău, S.R.L. Neamț);

- contestatoarea nu a prezentat în susținere niciun contract de vânzare-cumpărare, avize de însoțire a mărfurilor, declarații de conformitate, certificat de garanție etc.;

- deși administratorul societății a declarat în *Nota explicativă* că transportul materiei prime cumpărate era în sarcina S.R.L., în facturile de aprovizionare, la rubrica *Date privind expediția*, ca nume delegat este menționat domnul Macovei Dumitru, administratorul X S.R.L., fără specificarea datelor de identificare ale mijloacelor de transport utilizate la transportul bunurilor;

- instrumentele de plată a facturilor de achiziție din anul 2011 sunt bilete la ordin girate, majoritatea în decembrie 2012, înregistrarea în contabilitate a acestora este 401 *Furnizori* = 411 *Clienți* sau prin depuneri personale de numerar în bancă (4551);

- cu factura nr..... se achiziționează șuruburi în valoare de S lei (100.000 buc. x 0.15 lei/buc) înregistrate în august 2013 în contul 628 *Alte cheltuieli cu servicii și terți* fără a se preciza lucrarea pentru care au fost alocate;

- potrivit datelor din programul A.N.A.F., *Fiscnet – Pregătirea controlului*, societatea PAM CRISAL S.R.L. a avut sediul în Târgu Neamț, str. Abatorului nr.26, jud.

Neamț, fiind administrată de Pamfil Mirel Cristian, a fost vândută în Iași în data de 23.04.2014, declarată inactivă din data de 02.05.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și radiată din data de 14.02.2017.

..... a efectuat achiziții de la societăți declarate inactive pentru care au fost întocmite sesizări penale, înaintate organelor de cercetare penală pentru cercetări față de faptele care pot constitui infracțiuni, iar conform deconturilor a declarat doar sold negativ TVA, obiectul de activitate din ultimul bilanț fiind *intermedieri în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane*.

Prin urmare, în lipsa documentelor justificative, s-a constatat că nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de S lei și T.V.A. aferentă.

• suma de S lei - baza de impunere suplimentară reprezentând cheltuiala cu *montaj hală metalică și birouri ORADEA* + S lei T.V.A dedusă.

Se arată că pentru prestarea de servicii efectuată (montaj hală metalică+ birou Oradea) nu a fost prezentat în susținere niciun contract de prestare servicii, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și calculație costuri, etc.

Organul de inspecție fiscală menționează că, în anul 2013, PAM CRISAL S.R.L. avea un singur angajat (operator calculator), fără personal angajat specializat pentru efectuarea prestării menționate. Nu se face dovada alocării pe lucrarea efectuată. În urma analizei facturilor de venituri emise în luna august de către X S.R.L. către clientul din Oradea, respectiv societatea S.R.L., în valoare totală de S lei (factura seria MAC și factura seria MAC) s-a constatat că pe bonul de lucru sunt descărcate materii prime și materiale în valoare de S lei.

Dacă s-ar adăuga și lucrarea de *montaj hala și birouri Oradea* efectuată de pentru X S.R.L., în valoare de S lei, s-ar depăși valoarea veniturilor facturate de X S.R.L., către beneficiar.

• suma de S lei - baza de impunere suplimentară reprezentând cheltuiala cu amortizarea lunară astfel: S lei în anul 2013 (S lei x4 luni), S lei în anul 2014, S lei în anul 2015 și S lei în anul 2016 (S lei x12 luni) a mijloacelor fixe achiziționate (picon demolator-amortizare 8 ani, chiuloasa comp. - amortizare 6 ani).

Cu factura nr.....X S.R.L. achiziționează următoarele mijloace fixe: picon demolator în sumă S lei fără TVA și chiuloasă compresor în sumă S lei, pentru care organul de inspecție fiscală precizează:

- cu prilejul vizitei la punctul de lucru din localitatea Drăgănești, în data de 19.06.2017, nu a fost identificat piconul demolator acesta fiind, după spusele administratorului, la lucrarea aflată în curs de desfășurare, urmând a fi fotografiat pentru confirmare, lucru care nu s-a mai întâmplat, iar chiuloasa compresor nu era utilizabilă;

- utilajele din listele de inventariere la 31.12.2016 nu au fost identificate cu un număr unic de evidență și/sau inventariere, pentru a se dovedi apartenența, nu există registrul bunurilor de capital, nu s-a inventariat contul 231 *Imobilizari în curs*, etc.;

- nu se cunoaște dacă la data intrării în gestiune utilajele erau amortizate parțial sau total, mai mult valoarea de achiziție a acestora este de 10 ori mai mare față de prețul de piață în condițiile în care acestea ar fi noi;

- în luna decembrie 2013 societatea diminuează amortizarea contabilă cu suma de S lei, fără a se specifica la ce mijloace fixe se diminuează amortizarea după cum urmează: *înreg.3632: 6811=4712 concomitent cu 4712=455 (susținerea amortizării mijloacelor fixe din banii personali ai administratorului)*.

Organul de inspecție fiscală consideră că societatea nu face dovada achizițiilor acestor materii prime, servicii și utilaje în folosul operațiunilor taxabile.

• Referitor la SARMCOMP COMPLEX S.R.L., organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și T.V.A. aferentă în sumă de S lei, astfel:

• suma de **S lei** - baza de impunere suplimentară reprezentând costul materiei prime achiziționate (S lei în 2013 + S lei în anul 2014) cu T.V.A. în sumă de **S lei**;

• suma de **S lei** - baza de impunere suplimentară reprezentând cheltuiala cu montaj panouri+ **S lei** T.V.A.

Sub aspectul documentelor justificative, organele de inspecție fiscală precizează:

- intrările sunt înregistrate în noiembrie 2013 pe cont 301- *Materii prime* și sunt date în consum în decembrie 2013 și în februarie 2014; nu poate fi identificată nicio corelație între materiile prime și servicii dintre cele reținute la inspecție cu situațiile/devizele de lucrări însușite de beneficiar, acestea nefiind prezentate la inspecție;

- pentru achiziții nu a fost prezentat în susținere nici un contractul de vânzare-cumpărare, avize de însoțire a mărfurilor, declarații de conformitate, certificat de garanție, etc.;

- deși administratorul societății a declarat prin *Nota explicativă* că transportul materiei prime cumpărate era în sarcina S.R.L., în facturile de aprovizionare, la rubrica *Date privind expediția*, este administratorul X S.R.L., ca nume delegat și nu se specifică datele de identificare ale mijloacelor de transport utilizate la transportul bunurilor;

Se arată că doar o singură factură (15/18.12.2013) are că nume delegat Gioacăș Florin, fără specificarea datelor de identificare ale mijloacelor de transport utilizate la transportul bunurilor;

- printre instrumentele de plată apar și chitanțe, plata facturilor fiind fragmentată și ordine de plată prin depuneri personale în banca (401=4551);

- materia prima (HEA 300) dată în consum în suma de S lei în baza bonului de lucru la factura 123/21.02.2014 reprezintă 88% din valoarea facturii la beneficiar, în suma de S lei fără TVA, în condițiile în care factura include și montaj;

- pentru presarea de servicii efectuată (manoperă montaj panouri și accesorii) de S.R.L., nu s-a făcut dovadă alocării pe o anumită lucrare, nu a fost prezentat în susținere nici un contractul de prestare servicii, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și calculație costuri;

-S.R.L. nu a avut niciodată personal angajat cu care s-ar fi putut presta aceste servicii, așa cum se menționează și în răspunsul la solicitare de control încrucișat;

- conform datelor din programul *Fiscnet – Pregătirea controlului* această societate a avut sediul în București, str., fiind administrată de Popa Constantin-Bogdan (cu domiciliul în Iași), a fost vândută în județul Ilfov în data de 05.08.2013, declarată inactivă din data de 08.12.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative; nu mai depune bilanț contabil începând cu anul 2012, iar conform deconturilor a declarat doar sold negativ de TVA, obiectul de activitate din ultimul bilanț fiind *Comerț cu amănuntul prin standuri, chioșcuri și piețe și al altor produse*;

- conform datelor din programul *cLynx – Diagrama legăturilor* S.R.L a efectuat achiziții de la furnizori cu identitate furată, niciunul dintre cei șapte furnizori nu declară livrări către aceasta.

Organul de inspecție fiscală precizează că răspunsul la solicitarea de control încrucișat, înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr., susține constatările echipei de inspecție fiscală.

- suma de **S lei** - baza de impunere suplimentară reprezentând cheltuiala cu amortizarea lunară (288 lei lunar x12 luni) a mijloacelor fixe achiziționate (aparat sudură amortizabil în 5 ani), astfel: S lei în anul 2014, S lei în anul 2015, S lei în anul 2016.

În ce privește amortizarea aparatul de sudură (în valoare de S lei), utilajele din listele de inventariere la 31.12.2016 nu au fost identificate cu un număr unic de evidență și/sau inventariere, pentru a se dovedi apartenența, nu există registrul bunurilor de capital, nu se cunoaște dacă la data intrării în gestiune aparatul de sudură era amortizat parțial sau total, mai mult valoarea de achiziție a acestuia este de 10 ori mai mare față de prețul de piață în condițiile în care acesta ar fi nou.

- Referitor la societatea S.R.L., organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei (S lei în anul 2014 și S lei în anul 2015) și TVA aferentă în sumă de S lei.

Sub aspectul documentelor justificative, se precizează că:

- nu poate fi identificată nicio corelație între materiile prime reținute la inspecție cu situațiile/devizele de lucrări însușite de beneficiar, acestea nefiind prezentate la inspecție așa cum s-a mai menționat;

- achiziția și recepția de materii prime s-a făcut în baza facturii 64 din 20.06.2014 (anexa 1 la RIF nr.3728/F-NT 164 din 08.08.2017). Bonul de lucru ce cuprinde consum materii prime în sumă de S lei este întocmit pentru factura de livrare nr. cu specificația *structura metalică, acoperiș hala conform contract nr.....* deci data finalizării lucrării este 17.06.2014, anterioară datei achiziției și recepției materiilor prime (20.06.2014) achiziționate de la S.R.L.;

- celelalte materii prime achiziționate de la S.R.L. (41.907-37.427) sunt date în consum la beneficiar care asigura frontul de lucru și materia prima prestatorului, X S.R.L., efectuând doar prestarea serviciului nu și asigurarea cu materii prime a lucrărilor (ex. aprilie 2015 - bon de consum pentru SSAB AG SRL Bacău, contract 003/02.02.2015);

- în ce privește achiziția de materii prime, administratorul societății a declarat prin Nota explicativă că transportul materiei prime cumpărate era în sarcina S.R.L., în facturile de aprovizionare, la rubrica *Date privind expediția*, este Bratu Vasile ca nume delegat și nu se specifică datele de identificare ale mijloacelor de transport utilizate la transportul bunurilor;

- nu a fost prezentat în susținere nici un contract de vânzare-cumpărare, avize de însoțire a mărfurilor, declarații de conformitate, certificat de garanție etc;

- conform datelor din programul fiscnet – *Pregătirea controlului*, societatea S.R.L. a avut sediul în Iași, a fost transferată în București în data de 26.02.2017, declarată inactivă din data de 27.08.2015 de inspecția fiscală. Societatea nu a avut angajați și conform deconturilor a declarat doar TVA de recuperat, obiectul principal de activitate fiind *Comerț cu ridicată nespecializat*;

- conform datelor din programul *cLynx – Diagramă legăturilor*, UNICONS TOTAL S.R.L. a efectuat achiziții de la 8 societăți ce nu declară livrări către aceasta din urmă.

Astfel, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2011-28.02.2017, X S.R.L. s-a aprovizionat cu materii prime și diverse bunuri și servicii de la S.R.L.,S.R.L., tranzacții pentru care nu a fost dovedită realitatea și legalitatea.

Au fost invocate prevederile art.19 alin.(2), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.b), alin.(4) lit.f), lit.m), lit.r) și lit.t), art.24 alin.11¹, art.145 alin.(2) lit.(a), art.145¹, art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(24) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.45¹, pct.48, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, ale art.6 alin.(1), art.7 alin.(2) și (3), art.55, art.58, art.64, art.113 alin.(2) lit.g) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.25 alin.(1), art.297 alin.(4), art.298, art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.68 alin.(1), pct.69 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

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

1. Referitor la suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de **S lei**, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății această obligație fiscală suplimentară, în condițiile în care contestatoarea nu a prezentat dovezi de natură să justifice că tranzacțiile analizate de organul de inspecție fiscală au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la X S.R.L., organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț a constatat că, în perioada 2011-2015, societatea s-a aprovizionat cu materii prime, diverse bunuri și prestări servicii de la societățileS.R.L. și UNICONS TOTAL S.R.L., tranzacții pentru care nu a fost dovedită realitatea și legalitatea.

Din documentele anexate în copie la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Prin Referatul nr. organul de inspecție fiscală a efectuat analiza riscului pentru societatea X S.R.L., rezultând că o bună parte din achizițiile acesteia sunt de la societăți care, în urma verificărilor, s-a constatat că au un comportament fiscal inadecvat, nu declară livrări, sunt catalogate tip *fantomă*, sunt inactive sau cu mențiunea la capitolul stare curentă *transfer/sosire*, respectiv PAMS.R.L., considerând necesară efectuarea unei inspecții fiscale.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că într-adevăr, în perioada verificată, societatea s-a aprovizionat cu materii prime, diverse bunuri și prestări servicii de la societățile menționate, considerându-se necesară efectuarea unor investigații cu privire la realitatea și legalitatea acestor achiziții.

În acest sens, cu adresele nr..... s-au solicitat informații de la societățileS.R.L. și S.R.L., ambele adrese fiind returnate cu mențiunea *destinatar necunoscut la adresa indicată*, respectiv *destinatar refuz primire*.

De asemenea, ca răspuns la solicitarea organului de inspecție fiscală, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. București a precizat cu adresa nr.MBC-AIF, că SARMCOMP COMPLEX S.R.L. este inactivă începând cu 08.12.2016, anexând în fotocopie și Procesul verbal nr. încheiat de Direcția regională antifraudă fiscală 3 Alexandria la această societate, prin care inspectorii antifraudă au concluzionat că *societatea verificată a avut rolul de a introduce în circuitul economic documente justificative în lanțul de tranzacționare, scopul fiind producerea unui avantaj fiscal, care*

a constat, după caz, în deducerea necuvenită de TVA și înregistrarea de cheltuieli deductibile nereale de către beneficiari.

Se reține că organul de inspecție fiscală precizează faptul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative din care să rezulte realitatea și legalitatea achizițiilor de materii prime, bunurilor și prestărilor servicii sau documente din care să rezulte cum au fost utilizate acestea în folosul operațiunilor sale impozabile, respectiv contracte cu furnizori și clienți, situații/devize de lucrări, contracte și documente transport marfă pentru o parte din achiziții, situația stocurilor, fișe de cont analitice ale furnizorilor, carnetele de facturi utilizate.

De asemenea, se reține că organul de inspecție fiscală nu a putut identifica metoda de descărcare a materiilor prime consumate și alocarea acestora pe lucrări executate, în condițiile în care contestatoarea nu conduce evidența analitică a stocurilor de materii prime după una din metodele aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Deși cu Nota explicativă nr.1 - anexă la R.I.F. s-au solicitat explicații referitoare la această situație, administratorul societății a precizat că *în perioada 2011-2017 SC Macrom Metal SRL a avut în derulare mai multe contracte de construcții metalice și montaj cu materialul clientului și cu materialele firmei. Materiile prime cumpărate, în proporție de 95% sunt cumpărate strict pe fiecare contract, deoarece fiecare contract are proiect diferit, cu dimensiuni la materiale diferite, fără să prezinte însă documente în susținere, respectiv contracte însoțite de proiecte care să-i confirme afirmațiile.*

Mai mult, se reține că nu s-a lucrat cu conturi specifice activității de *lucrări de construcții*, respectiv *cont 332 lucrări și servicii în curs de execuție*, *712 Venituri aferente costurilor/serviciilor în curs de execuție* pe fiecare lucrare în parte, nu s-au prezentat situații/ devize de lucrări.

De asemenea, descărcarea materiilor prime este făcută în baza bonului de lucru pe care sunt enumerate materialele consumate, materiale care nu pot fi corelate cu situațiile de lucrări însușite de beneficiari, acestea nefiind prezentate la inspecție.

Referitor la achizițiile de materii prime de la cei trei furnizori, organul de inspecție fiscală precizează că, de la momentul achiziției (ianuarie 2011 de la PAM CRISAL S.R.L. și noiembrie 2013 de la SARMCOMP COMPLEX S.R.L.) și până la momentul în care sunt date în consum (februarie 2011 - decembrie 2013 pentru PAM CRISAL S.R.L. și decembrie 2013 - februarie 2014 pentru S.R.L.), contestatoarea nu a justificat unde au fost depozitate aceste materiale, nu a prezentat niciun contract de vânzare-cumpărare încheiat cu furnizorii, avize de însoțire a mărfurilor, declarații de conformitate, certificate de garanție, etc., în condițiile în care este vorba de materii prime folosite în construcții care trebuie să îndeplinescă anumite caracteristici tehnice.

Se reține că, deși prin Nota explicativă administratorul societății a declarat că transportul materiei prime cumpărate era în sarcina furnizorilor, în facturile de aprovizionare aflate la dosarul contestației, la rubrica *Date privind expediția*, este domnul Macovei Dumitru, administratorul X S.R.L., ca nume delegat, fără specificarea datelor de identificare ale mijloacelor de transport utilizate la transportul bunurilor.

Referitor la furnizorul UNICONS TOTAL S.R.L., organul de inspecție fiscală precizează că achiziția și recepția de materii prime s-a făcut în baza Facturii 64 din 20.06.2014, anexată în fotocopie la dosarul contestației, iar Bonul de lucru nr. ce cuprinde consum materii prime în sumă de S lei este întocmit pentru factura de livrare nr. cu specificația *structura metalică, acoperiș hala conform contract nr.....*

Astfel, X S.R.L. a dat în consum materiile prime în data de 06.06.2014 și a emis factura către beneficiar în data de 17.06.2014, în condițiile în care achiziția unor materii prime date în consum a fost efectuată mult mai târziu, respectiv la 20.06.2014.

De asemenea, se reține că organul de inspecție fiscală precizează că celelalte materii prime achiziționate de la (HEA 160 1.750 kg x 2,56 lei) sunt date în consum la beneficiarul SSAB AG S.R.L., care asigură frontul de lucru și materia primă prestatorului X S.R.L., efectuând doar prestarea serviciului nu și asigurarea cu materii prime a lucrărilor (ex. Raport de producție - bon consum din aprilie 2015, pentru contract 003/02.02.2015.)

În ceea ce privește plata, se reține că organul de inspecție fiscală precizează că facturile emise de furnizorii de mai sus au fost achitate cu *bilete la ordin girate, chitanțe sau prin depuneri personale de numerar în bancă (cont 4551)*.

Referitor la achizițiile de prestări servicii, organul de soluționare reține că societatea contestatoare înregistrează în evidența contabilă factura nr. din 05.08.2013 emisă de PAM CRISAL S.R.L., reprezentând *montaj hală metalică Oradea+ birouri*, în valoare de S lei cu TVA aferentă în sumă de S lei, fără să prezinte în susținere contractul de prestare servicii, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și calculație costuri, etc.

Se reține că organul de inspecție fiscală precizează că, în anul 2013, PAM CRISAL S.R.L. nu deținea personal angajat specializat pentru efectuarea prestării menționate (avea un singur angajat - operator calculator).

Mai mult, în urma analizei facturilor emise în luna august de către contestatoare către clientul din Oradea, societatea Automotion Service S.R.L., respectiv facturile seria MAC nr..... și seria nr. MAC, în valoare totală de S lei, s-a constatat că pe bonul de lucru sunt descărcate materii prime și materiale în valoare de S lei.

Astfel, dacă s-ar adăuga și lucrarea de *montaj hala și birouri Oradea* efectuată de PAM CRISAL S.R.L., în valoare de S lei, s-ar depăși valoarea veniturilor facturate de X S.R.L. către beneficiar.

De asemenea, contestatoarea înregistrează în evidența contabilă factura nr. emisă de SARMCOMP COMPLEX S.R.L. în valoare de S, cu TVA aferentă în sumă de S lei, reprezentând *manoperă montaj panouri (S x S lei) și montaj accesorii (1 x S lei)*, fără să prezinte în susținere contractul de prestare servicii, situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru și calculație costuri.

Mai mult, se reține că Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii-Inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. București a precizat, cu adresa MBC-AIF, că S.R.L. nu a avut niciodată personal angajat și, prin urmare, nu ar fi avut cu cine presta aceste servicii.

Referitor la cei trei furnizori, organul de inspecție fiscală a analizat și informațiile existente în baza de date a A.N.A.F., rezultând date potrivit cărora nu se justifică realitatea și legalitatea achizițiilor.

Astfel, PAM CRISAL S.R.L., cu sediul în Tg. Neamț, a fost declarată inactivă din data de 02.05.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și radiată din data de 14.02.2017, a efectuat, la rândul său, achiziții de la societăți declarate inactive pentru care au fost întocmite sesizări penale, înaintate organelor de cercetare penală pentru cercetarea faptelor care pot constitui infracțiuni; conform deconturilor a declarat doar sold negativ TVA, obiectul de activitate din ultimul bilanț fiind *Intermedieri în comerțul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane*, fără legătură cu obiectul de activitate al societății contestatoare.

.....S.R.L. a avut sediul în București, în județul Ilfov din data de 05.08.2013, declarată inactivă din data de 08.12.2016 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative; nu a mai depus bilanț contabil începând cu anul 2012, iar conform deconturilor a declarat doar sold negativ de TVA, obiectul de activitate din ultimul bilanț fiind *Comerț cu amănuntul prin standuri, chioșcuri și piețe și al altor produse*; conform datelor din *programul cLynx – Diagrama legăturilor*, această societate a efectuat achiziții de la un număr de șapte furnizori cu identitate *furată*, care nu declară la organul fiscal livrările către această societate.

..... a avut sediul în Iași, a fost transferată în București în data de 26.02.2017, declarată inactivă din data de 27.08.2015; societatea nu a avut angajați și conform deconturilor a declarat doar TVA de recuperat, obiectul principal de activitate fiind *Comerț cu ridicata nespecializat*; conform datelor din *programul cLynx – Diagrama legăturilor* a efectuat achiziții de la 8 societăți ce nu declară livrările.

Potrivit **art.6 alin.(1) și (2), art.7 alin.(2) și (3), art.55 alin.(1), art.113 alin.(1)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că organul de inspecție fiscală este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că organul de inspecție fiscală a analizat documentele și explicațiile prezentate de reprezentanții societății în ceea ce privește realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă, a solicitat efectuarea unor controale încrucișate la partenerii societății și a analizat informațiile existente în baza de date a A.N.A.F., pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia în mod abuziv organul de inspecție fiscală a apreciat tranzacțiile cu aceste firme ca fiind inexistente, motivat mai ales de împrejurarea că aceste firme sunt declarate inactice și înregistrate ca atare ulterior datei la care s-au efectuat aprovizionările, organul de soluționare reține că starea de inactivitate a fost menționată pentru reliefaarea comportamentului general al societăților respective, din punct de vedere fiscal și mai mult, temeiurile de drept invocate în decizia contestată nu fac referire la inactivitate.

În ceea ce privește susținerile societății contestatoare cu privire la faptul că aceste achiziții sunt reale deoarece au fost declarate prin declarațiile informative D394, se reține că declararea achizițiilor și livrărilor nu certifică faptul că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile sau că sunt legale și reale.

Potrivit Anexei 4 pct.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3596/2011, cu aplicabilitate în perioada verificată, în baza acestor declarații 394 emise de contribuabili în format electronic *se pot stabili neconcordanțele între livrările și achizițiile declarate de furnizori și beneficiari*, informații care sunt puse la dispoziția structurilor teritoriale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală în vederea utilizării ca mijloace de probă pentru determinarea situației fiscale a contribuabililor, însă aceste informații se coroborează cu înscrisuri care atestă operațiunile respective.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat organului de inspecție fiscală documente din care să rezulte că achizițiile de materii prime au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, nu a justificat cu documente prevăzute de lege, prestarea serviciilor pentru care a dedus cheltuieli și T.V.A.

Se reține că, deși nu le-a prezentat organului de inspecție fiscală, avea posibilitatea să le prezinte odată cu depunerea contestației.

Potrivit dispozițiilor **art.72** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, *documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/ plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, iar în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

De asemenea, în conformitate cu prevederile **art.73** din același act normativ:

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

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

Contestatoarea fiind aceea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune este că sarcina probei revine acesteia ca un imperativ al interesului personal al acesteia.

În cauză, societatea contestatoare nu a prezentat probe care să combată constatările organului de inspecție fiscală, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat pe baza documentelor pe care acesta le-a avut la dispoziție, precum și pe constatări proprii în virtutea rolului său activ.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia organul de inspecție a făcut abstracție de documentele justificative prezentate, privind darea în consum a materialelor aprovizionate, evidențierea în gestiune a acestora, depozitarea sau transportul, *respectiv facturi și NIR-uri la achiziții, contracte pe lucrările cu partenerii-clienți*, dovada însușirii materialelor fiind, în opinia sa, plata integrală *pentru fiecare client*, prin bancă, se reține că organul de inspecție fiscală a constatat că societatea contestatoare a efectuat **achiziții** pentru care nu a fost dovedită realitatea și legalitatea, nefiind vorba astfel de realitatea tranzacțiilor cu *clienții* săi, respectiv societățile pentru care a efectuat prestări servicii de confecționare și montare de construcții metalice, despre care societatea afirmă că au fost plătite integral.

Mai mult, prin înregistrarea în contabilitate, un document nu capătă automat calitatea de *document justificativ* privind efectuarea operațiunii, în condițiile în care legiuitorul a impus condiția ca operațiunea să fie *efectuată*, iar legea fiscală impune analizarea documentelor justificative și din perspectiva realității operațiunilor înscrise în acestea, realitate care trebuie probată de societate așa cum prevede art.73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

Altfel, orice document care conține o serie de informații, ar avea calitate de document justificativ și nu doar cel care ilustrează efectuarea unei operațiuni economico-financiare reale.

În cazul achizițiilor de bunuri/servicii, documentele care stau la baza înregistrărilor contabile sunt factura și documentele aferente (situații de lucrări, rapoarte de activitate, devize), dar prin înregistrare, acestea nu capătă automat calitatea de documente justificative, fără dovada contribuabilului că operațiunile au fost într-adevăr efectuate, în caz contrar operațiunile fiind considerate ca neavând la bază documente justificative potrivit legii.

Potrivit prevederilor **pct.184 alin.(3)** din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, *din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice*

document în care se consemnează aceasta, însă din punct de vedere fiscal trebuie realizată o analiză mai complexă, având în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de soluționare a contestației reține că, potrivit facturii fiscale nr., anexată în fotocopie la dosarul cauzei, PAM CRISAL S.R.L. vinde contestatoarei diverse materii prime și materiale în valoare totală de S lei.

Pentru primul reper de pe factură, reprezentând *H 240 7x12.100* cantitatea este de 5.107,41 kg. Potrivit *Notei de recepție și constatare de diferențe*, completată pentru această factură, anexată în fotocopie la dosarul cauzei, cantitatea livrată și primită este de 7.509,7 kg, fără ca societatea contestatoare să justifice în vreun fel diferența dintre cantitatea din factură și cea din *nota de recepție și constatare de diferențe*.

De asemenea, la dosarul cauzei au fost anexate în fotocopie facturile fiscale 121/31.10.2011, 114/01.10.2011 și 115/04.10.2011 emise de contestatoare către STAR MET S.R.L. Bacău reprezentând *contravaloare montaj schele metalice* în valoarea de 54.956 lei. Aceste facturi sunt enumerate în *Raportul de producție- Bon de lucru* aferent lunii octombrie 2011, doar că pe raport, la Cap.II sunt enumerate și diverse materii prime în valoare de S lei, al căror consum nu a fost justificat de contestatoare.

Aceeași situație se regăsește și la *Raportul de producție- Bon de lucru* aferent lunii august.2011. Astfel, facturile fiscale nr. și emise de contestatoare către SSAB AG S.R.L. Bacău reprezentând *lucrări montaj structură metalică* în valoare de S lei se regăsesc cu aceeași valoare în *Raportul de producție-Bon de lucru* aferent lunii august 2011, care cuprinde la CAP. II și materii prime în valoare de S lei, fără ca societatea să justifice în vreun fel acest consum.

De asemenea, cu factura nr., contestatoarea achiziționează de la PAM CRISAL S.R.L. șuruburi în valoare de S lei (100.000 buc. x 0.15 lei/buc) înregistrate, în luna august 2013 în contul 628 *Alte cheltuieli cu servicii și terți*, fără să justifice cu documente unde au fost folosite.

Prin urmare, din documentele aflate la dosarul contestației nu rezultă că achizițiile de materii prime, diverse bunuri și prestări servicii de la societățile PAM CRISAL S.R.L., SARMCOMP COMPLEX S.R.L. și UNICONS TOTAL S.R.L., au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente dispozițiile **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor, potrivit căror:

(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.

Potrivit **art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) și lit.m)** din același act normativ:

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...];

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

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

De asemenea, în conformitate cu prevederile pct.44 și 48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale invocate, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri, iar pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

În ceea ce privește noțiunea de *document justificativ*, Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la **art.6** precizează:

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

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

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale, deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii. Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Totodată, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile dispozițiile art.134 alin.(1) – (3) și art.134¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii, se reține că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, la **art.145 alin.(2) lit.a)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, (2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la **art.146 alin.(1) lit.a)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: (1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă T.V.A. aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea dispozițiilor legale rezultă că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată, nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze realitatea operațiunilor înscrise în factura respectivă.

De altfel, așa cum s-a arătat anterior, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a T.V.A. se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost

efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, drept care se justifică și prin alte documente, pe lângă factură și contract.

Potrivit jurisprudenței interne, respectiv considerentelor reținute de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia civilă nr. **398/16.02.2016**, *pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal). Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrieri. Așadar, [...] deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.*

De asemenea, prin Decizia **V din 15.01.2007** a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, dată în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, instanța s-a pronunțat asupra bazei impozabile care contribuie la determinarea impozitului pe profit și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deductibilitatea cheltuielilor și deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că *taxa pe valoarea adăugată 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 solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.*

Astfel, pentru exercitarea deductibilității cheltuielilor și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor), respectiv îndeplinirea condițiilor privind întocmirea documentelor justificative în baza cărora are loc deducerea cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA.

Totodată, sunt aplicabile și prevederile Ordinului nr. **3512/2008** privind documentele financiar-contabile, lit.A-Normele generale, pct.1 și pct.2 din Anexa 1 Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, unde se precizează:

1. *Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).*

2. *Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:[...]*

- *conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*

- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*

- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control*

financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În ceea ce privește prestările de servicii, acestea se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. În plus, din interpretarea textelor de lege menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile fiind condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul având obligația să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Dovada achiziționării bunurilor și a prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura bunului sau serviciului achiziționat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite, însă indiferent de probele aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă **nr.1325/2012**, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *urmare a prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate, precum și faptul că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.*

Având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea, inclusiv normele metodologice, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La **pct.48** din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, citate anterior, sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate, cum ar fi: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care Statul Român s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a T.V.A. și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza **C-110/94 INZO** se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

În cauză, sunt incidente prevederile **art.276 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că *organul de soluționare a contestației verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, iar analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.*

Se reține că, la dosarul contestației societatea nu a depus documente care să înlăture constatările organului de inspecție fiscală.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, precum și documentele aflate la dosarul contestației, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de **S lei**, în condițiile în care societatea nu a dovedit cu documente și argumente o altă situație decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală, urmând a se respinge contestația ca **neîntemeiată** pentru această sumă, 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. 3741/2015, potrivit cărora *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

2. Referitor impozitul pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de S lei, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat alte documente din care să rezulte că societatea verificată îndeplinește condițiile legale pentru a înregistra pe cheltuieli această amortizare.

În fapt, societatea S S.R.L. a înregistrat în perioada 2013-2016 cheltuieli cu amortizarea în sumă de S lei, astfel:

- suma de S lei reprezintă cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate de laS.R.L. (picon demolator amortizabil în 8 ani, chiuloasa compresor amortizabilă în 6 ani).

Referitor la aceste mijloace fixe, organul de inspecție fiscală a precizat că piconul demolator nu a fost identificat, iar chiuloasa compresor nu era utilizabilă.

- suma de S lei reprezintă cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate de la(aparatură sudură amortizabil în 5 ani).

De asemenea, organul de inspecție fiscală a precizat că mijloacele fixe în cauză nu fost identificate cu un număr unic de evidență și/sau inventariere și că nu s-a putut stabili dacă la data intrării în gestiune utilajele erau amortizate parțial sau total.

Contestatoarea consideră că se refuză de la deducere sume reprezentând achiziții de utilaje industriale a căror existență fizică este negată, fără a fi cercetată în teren, fără a exista posibilitatea obiectivă de a fi recunoscute și identificate ca atare, pe fondul lipsei de pregătire tehnică a organului de inspecție fiscală. Arată că astfel nu se acordă deducere pentru sume reprezentând achiziția, dar și amortizările legale.

Mai arată că, în mod absolut neargumentat sau documentat s-a reținut că prețul de achiziție pentru utilajele second hand depășesc cu de zece ori prețurile de piață la utilaje noi.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

Cu factura nr. 8136651/FD, contestatoarea achiziționează de la S.R.L. *picon demolator* cu o valoare de S lei și *chiuloasă compresor* în valoare de S lei, pentru care a înregistrat cheltueli cu amortizarea lunară în sumă totală de S lei, astfel: S lei în anul 2013 (S lei x4 luni), S lei în anul 2014, S lei în anul 2015 și S lei în anul 2016.

Cu factura nr., contestatoarea achiziționează de la SARMCOMP COMPLEX S.R.L. un *aparat sudură* în valoare de S lei, pentru care a înregistrat cheltueli cu amortizarea lunară în sumă totală de S lei astfel: S lei în anul 2014, S lei în anul 2015, S lei în anul 2016.

În drept, până la 31.12.2015 sunt aplicabile dispozițiile art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i) și art.24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.21 Cheltuieli

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

Art.24 Amortizarea fiscală:

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune:[...].

Începând cu 01.01.2016, sunt incidente dispozițiile art.25 alin.(1), alin.(3) lit.i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în care se precizează că:

Art.25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfasurarii activitatii economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum si taxele de înscriere, cotizatiile si contributiile datorate catre camerele de comert si industrie, organizatiile patronale si organizatiile sindicale.[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...];

i) amortizarea, în limita prevăzută la art.28; [...].

Art.28 alin.(1), alin.(2) și alin.(12) din același act normativ, cu privire la Amortizarea fiscală, prevăd:

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) **este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;**

b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. [...].

(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevăzut la alin.(5);[...].

Din prevederile legale enunțate se reține faptul ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și cele reglementate prin actele normative în vigoare, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe având deductibilitate limitată în conformitate cu prevederile art.24 menținute de art.28 din Codul fiscal, iar amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil este pus în funcțiune.

Se reține că societatea contestatoare nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente din care să rezulte că mijloacele fixe achiziționate au fost puse în funcțiune, fiind utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia se refuză de la deducere sume reprezentând achiziții de utilaje industriale a căror existență fizică este negată fără a fi cercetată în teren, fără a exista posibilitatea obiectivă de a fi recunoscute și identificate ca atare pe fondul lipsei de pregătire tehnică a organului de inspecție fiscală, se reține că organul de inspecție fiscală a precizat că, în data de 19.06.2017, cu prilejul cercetării efectuate la punctul de lucru din localitatea Drăgănești, nu a fost identificat *piconul demolator* acesta fiind, după spusele administratorului, la o lucrare aflată în curs de desfășurare, urmând a fi fotografiat pentru confirmare, lucru care nu s-a mai întâmplat, iar *chiuloasa compresor* nu era utilizabilă.

Mai mult, în mod eronat societatea afirmă că mijloacele fixe nu au putut fi identificate datorită lipsei de pregătire tehnică a echipei de inspecție fiscală, deoarece, organul de inspecție a precizat că utilajele nu au un număr unic de evidență și/sau inventariere, astfel încât identificarea nu are legătură cu existența sau nu a pregătirii tehnice.

În cauză sunt aplicabile dispozițiile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. **3512/2008** privind documentele financiar-contabile, Anexa 2 Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile cu aplicabilitate până la 31.12.2015, preluate și în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. **2634/2015** privind documentele financiar-contabile, potrivit căreia, [...] *În scopul asigurării controlului asupra existenței mijloacelor fixe, se atribuie fiecărui mijloc fix, care constituie obiect de evidență, un număr de inventar în momentul intrării în unitate prin achiziționare, construire, confecționare, transfer etc. (cu excepția celor luate cu chirie), care se consemnează în registrul numerelor de inventar. [...]*

Numărul de inventar atribuit unui mijloc fix urmează să fie trecut în toate documentele care privesc mijlocul fix respectiv.

Numărul de inventar atribuit se imprimă direct pe obiect (cu vopsea sau prin poansonare) sau se gravează pe o plăcuță ce se fixează pe mijlocul fix respectiv sau prin alte mijloace care să asigure identificarea mijlocului fix respectiv.[...].

De asemenea evidența mijloacelor fixe se ține cu ajutorul următoarelor formulare: *Registrul numerelor de inventar, Fișa mijlocului fix, Bonul de mișcare a mijloacelor fixe.*

Se reține că societatea contestatoare nu a anexat contestației niciunul din documentele de mai sus sau alte documente din care să rezulte realitatea achiziției, respectiv utilizarea acestora în folosul operațiilor impozabile.

Potrivit dispozițiilor **art.72** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, *documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/ plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, iar în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

De asemenea, în conformitate cu prevederile **art.73** din același act normativ:

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

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

În cauză, societatea contestatoare nu a prezentat probe care să combată constatările organului de inspecție fiscală, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat pe baza documentelor pe care acesta le-a avut la dispoziție, precum și pe constatări proprii în virtutea rolului său activ.

Organul de soluționare a contestației reține că la dosarul contestației sunt anexate *Situația mijloacelor fixe ianuarie 2014 și Situația mijloacelor fixe februarie 2017*, în care sunt prezentate toate mijloacele fixe deținute de societate la fiecare din datele respective, cu prezentarea numărului de inventar, datei achiziției, valorii, amortizării lunare, amortizării cumulate, codul de clasificare.

Deși în aceste situații este specificat și numărul de inventar, se reține că organul de inspecție fiscală a precizat că mijloacele fixe în cauză nu au fost identificate cu un număr unic de evidență și/sau inventariere.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia în mod absolut neargumentat sau documentat organul de inspecție a reținut că prețul de achiziție pentru utilajele second hand depășesc cu de zece ori prețurile de piață la utilaje noi și că aceste prețuri pot fi aflate prin accesarea internetului, organul de soluționare a reținut că nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea deoarece societatea nu a făcut dovada că mijloacele fixe au fost puse în funcțiune, respectiv că au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Afirmațiile referitoare la preț, gradul de utilizare în momentul achiziției sau starea societăților furnizoare au fost făcute tocmai pentru a întări constatările organului de inspecție fiscală.

În cauză, sunt incidente prevederile **art.276 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că *organul de soluționare a contestației verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, iar analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.*

Se reține că, la dosarul contestației societatea nu a depus documente care să înlăture constatările organului de inspecție fiscală.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate, precum și documentele aflate la dosarul contestației, rezultă că în mod legal organul de inspecție

fiscală nu a acordat drept de deducere cheltuielilor cu amortizare în sumă de S lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, în condițiile în care societatea nu a dovedit cu documente și argumente o altă situație decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală, urmând a se respinge contestația ca **neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, 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. 3741/2015, potrivit căroră *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

Pentru considerentele învederate și în temeiul art.273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca, **neîntemeiată**, a contestației formulate de societatea X S.R.L. din s..... județul Neamț, împotriva Deciziei de impunere nr.....privind obligațiile principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr....., emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț - Inspecție fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoare adăugată în sumă de S lei.

Art.2 Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Neamț.