



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

**ANAF**  
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel./ fax: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr...../.....2020**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**X,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.000/2015 și reînregistrată**  
**sub nr.000/.2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019 asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulata de X, împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015, în ceea ce privește suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de 000 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 000 lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată suma de 000 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 000 lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de 000 lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, constând în înregistrarea de către X. în evidența contabilă de cheltuieli și taxă pe valoarea adăugată în baza unor documente comerciale care ridică suspiciuni rezonabile asupra realității tranzacțiilor cu materiale de construcții, achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori/prestatori cu un comportament fiscal

inadecvat, care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, nu au salariați ori au fost declarați contribuabili inactivi, fără documente justificative care să ateste necesitatea efectuării achizițiilor sau realitatea efectuării unor lucrări înregistrate ca imobilizări în curs, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de general consolidat.

Astfel, având în vedere suspiciunile cu privire la realitatea operațiunilor înregistrate de X, în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Plângerea penală nr.000/2016, împreună cu Procesul verbal nr.000/2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale 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.

În soluționarea contestației formulate de X, împotriva Deciziei de impunere nr.000/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a emis Decizia nr. 000/ 2016 prin care a dispus suspendarea soluționării contestației pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **000 lei**, taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** și accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin Ordonanța din data de 21 iunie 2019, pronunțată de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Serviciul Teritorial, în dosarul nr.000/2019, s-a dispus clasarea cauzei cu privire la infracțiunea de constituire a unui grup infracțional organizat, în modalitatea aderării, prevăzută de art.367 alin.1 Cod penal, întrucât fapta nu există și disjungerea cauzei cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin. (1) lit.c) din Legea nr.241/2005, pentru care a fost începută urmărirea penală de către lucrătorii de poliție judiciară din cadrul Inspectoratului de Poliție Județeană, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Prin adresa nr.000/2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul a comunicat faptul că dosarul inițial nr.000/2016 a fost reînregistrat sub nr.000/2019.

Totodată, prin aceeași adresă, Parchetul de pe lângă Tribunalul a precizat faptul că prin Ordonanța nr.000/2019 din data de 00.00.2019 a sesizat Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție în vederea rezolvării conflictului negativ de competență ivit între Parchetul de pe lângă Tribunalul și DIICOT – Serviciul Teritorial și stabilirea organului de urmărire penală competent material și teritorial să soluționeze cauza.

Ulterior, prin Ordonanța nr.000/2019 din data de 00.00.2019 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Cabinet Procuror General, s-a stabilit competența de efectuare a urmăririi penale în favoarea DIICOT, Serviciul Teritorial, unitate căreia i s-a transmis dosarul spre competență soluționare.

Se reține faptul că împotriva Deciziei nr.000/2016, X a formulat acțiune în contencios administrativ iar Curtea de Apel, prin Sentința civilă nr.000/.2016 a respins ca nefondată acțiunea formulată de X.

Împotriva sentinței civile mai sus menționate, X a formulat recurs.

Prin Decizia civilă nr.000/2019, definitivă, pronunțată în dosarul 000/2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis în parte recursul declarat de X, a casat în parte sentința atacată și rejudecând a admis în parte acțiunea formulată de X, a anulat Decizia nr.000/2016 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește suspendarea soluționării contestației fiscale și a obligat pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/.2015 pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

Față de cele retinute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.5 lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015, în ceea ce privește suma totală de **000 lei**,

reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

Totodată, prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, societatea a solicitat o audiență care i-a fost acordată în data 11.12.2019, conform procesului verbal anexat în copie la dosarul cauzei, ocazie cu care a menționat că va depune documente în susținerea cauzei, chiar și cu riscul depășirii termenului de punere în executare a sentinței judecătorești.

**I. X solicită anularea Deciziei de impunere nr.000/.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2015, pentru următoarele motive:**

#### **A. Impozitul pe profit**

**A.1.** Referitor la profitul impozabil suplimentar în sumă de 000 lei, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de 000 lei, societatea afirmă că într-adevăr nu a corelat lunar materialele incluse în bonurile de consum cu cele incluse în devizele de lucrări facturate clienților, acest lucru datorându-se faptului că bonurile de consum au fost întocmite pe măsura eliberării acestora pentru punerea în operă, în timp ce devizele/situațiile de lucrări au fost întocmite pe măsura recepționării parțiale/ totale a lucrărilor executate.

Totodată, societatea susține că această eroare, din punct de vedere al implicației fiscale, a influențat corecta evidențiere a impozitului pe profit doar pentru un trimestru, neputând consta în pierderea dreptului de deducere a costului acelor materiale puse în operă și ulterior facturate. De exemplu, materialele au fost date în consum conform bonurilor în trim.I 2011 însă se regăsesc în situațiile de lucrări acceptate de beneficiar și facturate în trim.II 2011.

Contestatarul susține că echipa de control a luat în calcul doar trimestrele în care valoarea bonurilor de consum a depășit valoarea materialelor incluse în devize/facturate, fără să țină cont de trimestrele în care situația era inversă, or în urma corelării diferențelor pozitive și negative între valoarea bonurilor de consum și a materialelor incluse în devize, acceptate de beneficiar și facturate, este de 000 lei pentru perioada verificată (potrivit situației tabelare prezentate) și nu de 000 lei, cum în mod eronat au constatat organele de inspecție fiscală. De altfel, suma de 000 lei se regăsește în lucrări facturate în trimestrul II 2014.

În plus, societatea susține că echipa de inspecție fiscală a calculat penalități și majorări de întârziere pentru întreaga perioadă de la scadența trimestrială (spre exemplu: 25.04.2010) și până la zi și nu până la următorul termen de declarare și plată a impozitului pe profit (față de exemplul anterior, doar până la 25.07.2010).

**A.2.** Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că tranzacțiile efectuate cu Y,Z etc sunt fictive, facturile de achiziție nefiind însoțite de avize de însoțire a mărfii, de contracte, fără identificarea locului de încărcare al mărfii, societatea susține că acestea sunt infirmate în totalitate de documentele contabile pe care le-a pus la dispoziția organelor de control și pe care le atașează și în susținerea contestației, și anume:

- facturile emise de Y S.R.L. cu avizele de însoțire a mărfii, N.I.R.-uri, contractul de vânzare-cumpărare nr.000/.2010 și actul adițional nr.000/2012 (pag.1-236);

- facturile emise de Y SRL, N.I.R.-uri, contractul de vânzare-cumpărare din data de 02.02.2010 (pag.237-357);

- certificate de inspecție și de calitate pentru marfa achiziționată, declarații de conformitate (pag.358-408);

- contractul încheiat cu Y S.R.L., fișa de magazie, contractul de subantrepriză (pag.409-421);

- cartea de identitate și certificatul de înmatriculare pentru autoutilitara marca Mercedes Benz cu număr de înmatriculare 000 proprietatea societății (pag.96-98).

Totodată, societatea susține că Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.5/2007, invocată de echipa de inspecție fiscală, nu are aplicabilitate în speța în cauză întrucât toate facturile fiscale sunt întocmite în conformitate cu dispozițiile O.M.F.P. nr.3512/2008 raportat la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, factura fiscală reprezentând documentul justificativ în accepțiunea legii și nu avizul de însoțire a mărfii.

De asemenea, societatea afirmă că în conformitate cu contractul de vânzare-cumpărare nr.000/2010 și actul adițional nr.000/2012 transportul materialelor se face de către vânzător la sediul cumpărătorului, iar întrucât Y S.R.L. face parte din același grup de firme cu Z S.R.L., transportul, înmagazinarea și distribuția materialelor de construcții s-a realizat în comun de aceste societăți, autovehiculele folosite la transport aparținând acesteia din urmă.

În ceea ce privește facturile în care era înscris transportul cu auto „.....”, societatea arată faptul că în acestea s-a strecurat o greșeală de redactare, în fapt transportul fiind realizat cu

autoutilitara Mercedes Benz cu o capacitate de 18t, proprietatea societății, având număr de înmatriculare 000.

Societatea susține că materialele de construcții achiziționate au fost date în consum, putând fi identificate la obiectivele edificate, iar facturile de achiziție au fost emise pentru materialele regăsite integral în bonurile de consum folosite de diverse obiective (Pensiunea ....., Z SRLetc.), astfel că nu există temei legal pentru reconsiderarea acestor tranzacții ca fiind unele care nu au avut scop economic. Mai mult, pentru toate lucrările executate de societate au fost întocmite procese verbale de recepție la terminarea lor, semnate de comisii de recepție (pag.846-854).

Totodată, societatea arată faptul că majoritatea lucrărilor au fost executate pentru Y, societate ce a fost controlată din punct de vedere fiscal în aceeași perioadă, fiind întocmită Decizia de impunere nr.000/2014 (pag.841-845) din analiza căreia rezultă faptul că echipa de inspecție fiscală a recunoscut integral toate tranzacțiile efectuate cu Y S.R.L. Astfel, în aceste condiții, facturile și tranzacțiile considerate reale și legale de același organ de control în cazul Y S.A. nu puteau avea un caracter fictiv în cazul X.

**A.3.** În ceea ce privește debitele stabilite suplimentar în sarcina sa urmare faptului că a efectuat achiziții de la diverse societăți care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, fie nu erau plătitoare de TVA, societatea arată că:

- referitor la cele 9 facturi emise de Y S.R.L. în perioada octombrie-decembrie 2012, nu avea posibilitatea de a verifica îndeplinirea de către furnizor a obligațiilor declarative întrucât această societate fost înființată la data de 03 octombrie 2012;

- referitor la facturile emise de Y S.R.L. în trimestrul II 2013, pe site-ul Ministerului de Finanțe la data facturării această societate apărea ca plătitoare de TVA, ultimul bilant era depus, iar inactivitatea sa nu este declarată nici la data depunerii contestației;

- referitor la facturile emise de Y S.R.L. în perioada iulie 2012-septembrie 2012, această societatea nu este plătitoare de TVA din data de 01.08.2013, potrivit datelor prezentate de organele de inspecție fiscală și, mai mult, nu putea prevedea faptul că furnizorul nu va depune bilanțul contabil aferent anului 2012 și declarația 112.

**A.4.** Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia o parte din achizițiile efectuate nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile (pct.8 din raportul de inspecție fiscală), societatea susține că a oferit cu ocazia notei explicative justificări pentru întreaga cantitate de marfă specificată în facturi, și anume o

parte din facturi au fost emise pentru materiale de construcție și bunuri mobile folosite pentru amenajarea sediului societății (cele emise de Y S.R.L. pentru fotolii, centrală termică), iar o altă parte au fost emise pentru combustibilul folosit pentru utilajele care deserveau societatea la diverse lucrări și care erau închiriate de la alte unități.

Totodată, societatea afirmă că:

- achizițiile de dale de cauciuc de la Y S.R.L. au fost utilizate la amenajarea parcurilor, beneficiarul lucrării fiind FUNDAȚIA ....., iar copii ale facturilor, NIR-uri, fișe de magazie, certificate de conformitate au fost prezentate echipei de inspecție fiscală. La data colaborării, respectiv octombrie 2010, societatea furnizoare era plătitoare de TVA, ulterior, la data de 28.02.2012, aceasta figurând ca transferată la o altă administrație financiară, fără să mai depună bilanțul contabil.

- achizițiile din data de 18.10.2012, de la Y S.R.L. Breaza, constând în diverse materiale destinate locurilor de joacă pentru copii, au fost utilizate la obiectivul Parcul Ploiești, în acest sens fiind încheiate procese verbale la terminarea lucrărilor, emise NIR-uri (pag.422-532); factura a fost înregistrată în evidența contabilă a acestui partener, a fost declarată în bilanț, iar societatea furnizoare funcționează și în prezent.

**A.5.** Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală consemnată la punctul nr.9 din raportul de inspecție fiscală, cu privire la înregistrarea în contabilitate de servicii realizate de societăți subantreprenoare, pentru care se impută faptul că nu a prezentat dezive de lucrări sau dacă au fost refacturate, societatea susține că a depus în timpul controlului, respectiv cu ocazia formulării punctului de vedere asupra constatărilor din raportul de inspecție fiscală, centralizatorul din care rezultă beneficiarii acestor servicii și copii ale devizelor de lucrări, iar în ceea ce privește facturile emise pentru închirierea utilajelor (ex.automacara, volă), acestea conțin intrinsec numărul de ore, tariful orar, precum și valoarea închirierii, documente ce au fost înlăturate de organele de inspecție fiscală fără nicio motivare, astfel că se impune valorificarea acestora prin contestație (pag.533-639).

**A.6.** Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală consemnată la punctul nr.10 din raportul de inspecție fiscală, cu privire la achizițiile de bunuri și servicii în sumă de 100.016 lei (fără TVA), efectuate în cursul anului 2010, fără justificarea destinației acestora în folosul operațiunilor taxabile, societatea susține că

această situație este similară cu cea prezentată la pct.5, și anume, cu ocazia formulării punctului de vedere a prezentat copii ale facturilor nr.000/2010 și nr.000/2011, reprezentând amenajări interioare realizate în favoarea Y S.A. , conform bonurilor de consum (pag.640-684).

**A.7.** În ceea ce privește facturile în copie, înregistrate în evidența contabilă, în sumă totală de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, societatea susține că în timpul controlului o parte din facturi au fost prezentate în original echipei de inspecție fiscală iar restul au fost prezentate în fotocopie cu mențiunea „duplicat-înlocuiește factura inițială” certificată de furnizor prin aplicarea ștampilei în original, conform pct.46 din Normele metodologice de aplicare ale art.146 din Codul fiscal (pag.685-738).

**A.8.** Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală, consemnată la punctul nr.12 din raportul de inspecție fiscală, cu privire la înregistrarea în contabilitate a unui număr de 10 facturi în valoare de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, fără justificarea destinației achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, societatea susține că, în ceea ce privește facturile emise de Y S.R.L. , serviciile au fost refacturate către Z S.R.L. .

Totodată, societatea susține că mențiunea de pe facturi potrivit căreia bunurile au fost folosite pentru obiectivul Proiect ..... nu conduce la ideea că a executat lucrări atât la Y S.R.L. cât și la societatea Y . În realitate, imobilul în care funcționa societatea Y era proprietatea Y S.R.L., motiv pentru care sumele incluse în facturile emise de Y S.R.L. au fost legal refacturate către proprietarul imobilului.

Societatea susține că apărările formulate și documentele (copii ale facturilor și devize de lucrări) depuse cu ocazia notei explicative nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, astfel că se impune valorificarea acestora de organul fiscal investit cu soluționarea contestației (pag.739-775).

**A.9.** Referitor la constatarea echipei de inspecție fiscală, consemnată la punctul nr.13 din raportul de inspecție fiscală, cu privire la înregistrarea în contabilitate, în perioada septembrie 2012-septembrie 2013, a unui număr de 23 facturi emise de Y S.R.L., în valoare de 000 lei, fără a se deduce TVA, societatea susține că Y S.R.L. a efectuat lucrări de reabilitare a spațiului pe care Y S.R.L. îl deține în baza contractului de comodat din data de 01.06.2012, contract prin care societatea s-a obligat să amenajeze și să întrețină imobilul preluat prin comodat. Pentru reabilitarea acestui spațiu, care se afla într-un stadiu avansat de degradare și pentru care a



deschis un punct de lucru, societatea arată faptul că a solicitat și i s-a aprobat o investiție cu fonduri europene, ce este în curs de derulare. În acest sens, societatea depune contractul de subantrepriză nr.000/2012 (pag.776-782) și planșe foto (pag.783-799).

**B.** Cu privire la sumele stabilite suplimentar cu titlu de **taxă pe valoarea adăugată** și accesorii aferente, societatea solicită a se avea în vedere argumentele aduse la punctul A, reiterând următoarele:

**B.1.** Așa zisa eroare constând în necorelarea lunară a materialelor înscrise în bonurile de consum cu cele incluse în devizele de lucrări, nu influențează decât corecta evidențiere a impozitului pe profit și numai pentru un trimestru, neavând din punct de vedere al TVA vreo consecință fiscală.

**B.2.** În ceea ce privește achizițiile de la Y, Z...etc., deține avize de însoțire a mărfii, contracte de vânzare cumpărare, facturi fiscale emise în conformitate cu dispozițiile art.155 din Codul fiscal, achitate prin instrumente bancare.

**B.3.** Referitor la facturile emise de Y, Z ....., acestea erau eliberate cu TVA, iar la momentul emiterii nu putea deduce faptul că furnizorii nu erau înregistrați ca plătitori de TVA sau faptul că nu au depus declarații fiscale.

**B.4.** Cu privire la achizițiile de bunuri și servicii în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, a prezentat facturile nr.000/2010 și nr.000/2011, reprezentând amenajări interioare (pag.800-804).

**B.5.** În ceea ce privește facturile în copie, care au fost prezentate parțial în original și restul în fotocopie cu mențiunea „duplicat-înlocuiește factura inițială”, pentru acestea nu sunt diferențe de raportare în declarația 394 între beneficiar și furnizor, astfel încât neînregistrarea facturii în original să aibă impact asupra deductibilității TVA.

**B.6.** În ceea ce privește lucrările efectuate la imobilul pe care l-a deținut inițial în baza contractului de comodat încheiat cu persoana fizică Y și care a devenit proprietatea X S.R.L. conform contractului de vânzare-cumpărare nr.000/ 2013, acest imobil era într-un stadiu avansat de degradare, lucrările fiind efectuate în considerarea faptului că spațiul a fost transformat în depozit de materiale și bază de producție. Lucrările de reamenajare și

construcție au fost executate pe tot parcursul anului 2013, dar înregistrarea și trecerea bunurilor în consum a fost făcută după efectuarea recepției în luna decembrie 2013 (proces verbal de lucrări nr.000/2013 – pag.839-840).

Totodată, societatea susține că atâta timp cât investiția există, poate fi vizualizată și expertizată din punct de vedere tehnic, nu se justifică limitarea dreptului de deducere pentru facturile de achiziție în cauză.

De asemenea, societatea susține că potrivit principiului general al „bunei credințe”, care guvernează dreptul civil și cel fiscal, orice susținere a unui organ fiscal cu privire la „reaua credință” a agentului economic trebuie probată, simpla apreciere subiectivă în sensul că o operațiune „nu reflectă realitatea” și că „acestea au fost create și înregistrate artificial” nu respectă exigențele legalității actelor administrative.

Totodată, așa cum s-a consemnat în procesul verbal încheiat la data de 11.12.2019 ca urmare a audienței, în materia taxei pe valoarea adăugată, X SRL invocă jurisprudența europeană aplicabilă spețelor.

**II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuată la X S.R.L., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2010-31.03.2014 în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/.2015 contestată, în care au fost consemnate următoarele constatări:**

În ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**1.** Având în vedere faptul că în perioada verificată societatea a desfășurat activitate de construcții rezidențiale și nerezidențiale, aceasta avea obligația să țină evidența contabilă de gestiune privind lucrările și serviciile în curs pe care le realiza în conformitate cu prevederile pct.259 din reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009.

Din modul de evidențiere contabilă a rezultat faptul că lucrările realizate nu au fost înregistrate pe etape de execuție, societatea neevidențind în contabilitate, pe măsura efectuării lucrărilor (pe

bază de rapoarte de producție, situații de lucrări, procese verbale de recepție sau alte documente) stadiul realizării lor, respectiv în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”, contul 711 „Variația stocului” și contul 345 „Produse finite”.

Astfel, din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv a bonurilor de consum materiale în corelație cu valoarea materialelor înscrise în devizele acceptate de clienți, echipa de inspecție fiscală a constatat că acest mod de evidențiere a gestiunii a dus la denaturarea calculului profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit prin înregistrarea în contul 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” a unor materiale care ulterior nu au fost facturate beneficiarilor finali sau nu au fost aferente operațiunilor taxabile ale societății, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de 000 lei, cu un impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei (situația analitică a materialelor date în folosință și neregăsite ca fiind înglobate în lucrări facturate beneficiarilor finali sau neaferente operațiunilor taxabile ale societății este prezentată la Anexa 1 la raportul de inspecție fiscală).

Echipa de inspecție fiscală precizează că a luat în calcul doar trimestrele unde există deficiențe, respectiv valoarea bonurilor de consum este mai mare decât valoarea materialelor din devizele acceptate de clienți, având în vedere în acest sens faptul că tot ce s-a consumat este aferent lucrărilor facturate la momentul consumului.

Prin nota explicativă dată, administratorul societății motivează deficiențele constatate prin faptul că „nu s-au primit de la compartimentul tehnic listele cu materialele duse la șantier privind producția începută și nefinalizată”.

Totodată, echipa de inspecție fiscală precizează că în ceea ce privește realitatea și legalitatea sumelor înscrise în devizele prezentate ca fiind facturate aceste aspecte sunt analizate și tratate la punctele ulterioare.

**2.** În perioada ianuarie 2010 - decembrie 2012, societatea a înregistrat în contabilitate facturi de achiziție materiale de construcții (plasă sudată, oțel beton) de la Y S.R.L., având sediul social în localitatea .....(Anexa 2 la raportul de inspecție fiscală).

Valoarea fără TVA a facturilor înregistrate de X S.R.L. în contabilitate este de 000 lei și TVA aferentă în sumă de 000 lei, din

care până la data de 31.03.2014 societatea a dat în consum materiale în sumă de 000 lei rămânând în stoc materiale în sumă de 000 lei.

**3.** În perioada ianuarie 2010 - decembrie 2010, societatea a înregistrat în contabilitate facturi de achiziție materiale de construcții (plasă sudată, oțel beton etc.) de la Y S.R.L., având sediul social în localitatea ..... (Anexa 3 la raportul de inspecție fiscală).

Valoarea fără TVA a facturilor X S.R.L. în contabilitate este de 000 lei și TVA aferentă în sumă de 000 lei, din care până la data de 31.03.2014, X S.R.L. a dat în consum materiale în sumă de 000 lei rămânând în stoc materiale în sumă de 000 lei.

**4.** În luna septembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție materiale de construcții (oțel beton - 21.000 kg, plasă sârmă - 321 suluri, sârmă - 820 kg, gabion - 865 m.l.) de la Y S.R.L. în valoarea fără TVA de.000 lei și TVA aferentă în sumă de.000 lei.

Valoarea facturilor emise de la Y, Z..... a fost considerată deductibilă la calculul descărcării de gestiune prezentat la pct.1 din raportul de inspecție fiscală.

Din verificarea documentelor prezentate, în ceea ce privește facturile de achiziție materiale de construcții de la Y, Z, .., precum și a informațiilor din baza de date a A.N.A.F., echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- contravaloarea acestor facturi a fost achitată în întregime prin instrumente bancare;
- au fost întocmite Note de recepție și constatare de diferențe, administratorul societății fiind singurul desemnat să semneze la rubrica „comisia de recepție” și rubrica „gestionar”;
- facturile nu au înscrise date privind avizele de însoțire a mărfurilor, fiind identificate avize pentru o parte din facturile emise de Y S.R.L., dar care conțin date eronate privind cantitățile;
- nu s-a putut identifica locul de încărcare, respectiv descărcare a materialelor de construcții facturate de cele trei societăți;
- nu au fost identificate contracte de vânzare-cumpărare, care să stabilească drepturile și obligațiile părților, modalitatea de plată, condițiile de transport;
- nu au fost identificate facturi distincte pentru transportul mărfurilor și nici avize de însoțire;

- Y S.R.L. a intrat în insolvență la data de 25.02.2014, iar potrivit datelor din bilanțurile contabile aferente anilor 2010-2012, această societate figurează cu un număr mediu de un salariat, nu deține imobile (clădiri, spații de depozitare proprii), ci doar un autoturism și un teren, sediul social fiind într-un spațiu închiriat;

- Y S.R.L. a intrat în insolvență la data de 17.06.2014 și avea ca obiect de activitate „alte servicii de cazare”, iar potrivit datelor din bilanțurile contabile aferente anilor 2010-2012, această societate figurează cu un număr mediu de 4 salariați, nu deține imobile (clădiri, spații de depozitare proprii), ci doar un microbuz și un teren;

- Y S.R.L., potrivit datelor din bilanțul contabil aferent anului 2013, figurează cu un număr mediu de 9 salariați și nu a declarat tranzacția în declarația informativă 394;

- la rubrica „delegat” din facturi apar menționate diverse persoane care nu figurează ca fiind salariați ai societăților implicate în tranzacții;

- mijloacele de transport înscrise în facturi aparțin fie Y, cu care X S.R.L. nu are încheiat un contract de prestări servicii transport și nici nu plătește aceste transporturi, fie Y S.R.L., al cărei mijloc de transport nu are capacitatea de a transporta marfă (pe un număr de 8 facturi emise de Y S.R.L. este menționat autoturismul SV ....) (Anexa 1b);

- în facturile emise de Y S.R.L. la rubrica “mijloc de transport” este înscris “auto” fără a se preciza nicio altă mențiune;

- o parte din facturi nu conțin caracteristici tehnice privind bunurile livrate (dimensiuni), datele privind expediția (data și ora la care s-a efectuat expediția, semnături/ștampile ale beneficiarului etc.);

- nu au fost identificate documente care să indice proveniența bunurilor comercializate, respectiv certificate de calitate/conformitate care să prezinte informații referitoare la lot și/sau șarjă ori alte elemente pentru determinarea modului și condițiilor de producere etc. sau alte elemente nominalizate de producător în documente de asigurare a calității extinse, pentru asigurarea trasabilității produsului, făcând imposibilă identificarea livrării respective.

Astfel, având în vedere cele constatate, care ridică suspiciuni rezonabile asupra realității tranzacțiilor comerciale cu materiale de construcții efectuate cu Y, ...etc., și în temeiul prevederilor:

- art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct.2, lit.A din Anexa 1 la O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- Anexa 2 la O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată;
- art.57 din O.G. nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață;
- Deciziei I.C.C.J. nr.V/15.01.2007;
- art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- pct.23 alin.(4), Cap.2.2., pct.46 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare,

echipa de inspecție fiscală a procedat la:

- majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 000 lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei (000 lei x 16%) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu Y S.R.L.;

- majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 000 lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei (000 lei x 16%) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu Y S.R.L.;

- majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 000 lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei (.000 lei x 16%) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu Y S.R.L.

**5.** În perioada octombrie 2012 - decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă (contul 628 "Alte servicii prestate de terți") un număr de 9 facturi în valoare fără TVA de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei emise de Y S.R.L., societate căreia X S.R.L. i-a subcontractat manopera aferentă unor lucrări (Anexa 5 la raportul de inspecție fiscală).

6. În luna mai 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare fără TVA de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei emise de Y S.R.L. Valoarea facturilor a fost considerată deductibilă la calculul descărcării de gestiune prezentat la pct.1 din raportul de inspecție fiscală (Anexa 6 la raportul de inspecție fiscală).

7. În perioada iulie 2012 - septembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă (contul 628 "Alte servicii prestate de terți") un număr de 27 facturi în valoare fără TVA de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei emise de Y S.R.L., societate căreia X S.R.L. i-a subcontractat diverse lucrări (Anexa 7 la raportul de inspecție fiscală).

Din verificarea informațiilor din baza de date a A.N.A.F., echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- Y S.R.L. nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA, nu are salariați, nu a depus declarații și nici bilanțuri contabile, este înregistrată în vectorul fiscal ca fiind plătitor de impozit pe profit;

- Y S.R.L. este neplătitoare de TVA din data de 01.02.2013, a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 01.03.2013;

- Y S.R.L. este neplătitoare de TVA din data de 01.08.2013, nu a depus deconturi de TVA, declarația 112 din luna iunie 2012 și nici bilanț contabil aferent anului 2012.

Astfel, având în vedere cele constatate, echipa de inspecție fiscală a procedat la:

- majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 000 lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei (000lei x 16%) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu Y S.R.L.;

- majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 000 lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei (000 lei x 16%) și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu Y S.R.L.;

- majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 000 lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei (000 lei x 16%) și taxă pe valoarea adăugată

suplimentară în sumă de 000 lei, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate cu 000 S.R.L.

**8.** În perioada 2010 - 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă (contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal") facturi în valoare fără TVA de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei emise de Y S.R.L., reprezentând cazare și masă.

Prin nota explicativă dată, administratorul societății precizează faptul că, în ceea ce privește cheltuielile de cazare și masă, acestea au fost efectuate pentru salariații proprii cât și pentru personalul firmelor din subantrepriză care lucrau la Pensiunea .....

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative (ordin de deplasare) cu privire la cine a efectuat deplasarea, scopul și durata deplasării (Anexa 8 la raportul de inspecție fiscală), în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale prevederilor stipulate în Anexa 2 la O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de 000 lei cu un impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei.

**9.** În perioada 2010-2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă diverse facturi de achiziție (fotolii SCETA, centrală Ariston, radiatoare, echipament climatizare, ușă exterioară, panou solar, inventar, masă servită, cazare, bilete avion) (Anexa 9 la raportul de inspecție fiscală). Valoarea facturilor a fost considerată deductibilă la calculul descărcării de gestiune prezentat la pct.1 din raportul de inspecție fiscală .

Echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste achiziții nu au fost în scopul operațiunilor taxabile ale societății, fapt pentru care a stabilit suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de 000 lei cu un impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei.

**10.** În perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă (contul 628 "Alte servicii prestate de terți") diverse servicii realizate de firme cărora le-a dat în subantrepriză o serie de lucrări (Anexa 10 la raportul de inspecție fiscală). Întrucât contribuabilul nu a prezentat devize, documente din care să rezulte cine este beneficiarul lucrărilor și dacă au fost refacturate



beneficiarilor, conform pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de 000 lei cu un impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei.

**11.** În anul 2010, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii în valoare fără TVA de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, pe facturi fiind menționate: apartament Zanca, casă Zamca, vilă Zamca, casă Bogdan Zamca (Anexa 11 la raportul de inspecție fiscală). Valoarea facturilor a fost considerată deductibilă la calculul descărcării de gestiune prezentat la pct.1 din raportul de inspecție fiscală .

Echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- materialele înscrise în facturi au fost date în consum în anul 2010;

- obiectivele precizate nu sunt declarate drept puncte de lucru ale societății:

- nu sunt emise facturi către un eventual beneficiar;

- prin nota explicativă dată, administratorul a precizat că lucrările au fost executate la obiectivele din cartierul Zamca, aflate în proprietatea Y S.A.;

- în contractul nr.000/ 2010, prezentat de societate, X S.R.L., în calitate de prestator, se obligă să execute Y S.A. lucrări reprezentând „reamenajare mansardă Zamca” în valoare de 000 lei fără TVA, cu termen de execuție 12 luni de la semnarea contractului;

- societatea nu a prezentat documente justificative: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru;

- societatea nu are emise în anul 2010 facturi către Y S.A.,

fapt pentru care a stabilit suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de 000 lei cu un impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei.

**12.** În perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii în valoare fără TVA de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, în baza unor facturi în xerocopie sau fax (Anexa 12 la raportul de inspecție fiscală).

Întrucât, până la data finalizării inspecției fiscale, societatea nu a prezentat exemplarul original al facturilor, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de 000 lei cu un impozit pe profit în

sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei.

**13.** În perioada martie 2010 - septembrie 2010, societatea a înregistrat în evidența contabilă (contul 628 "Alte servicii prestate de terți") un număr de 10 facturi în valoare fără TVA de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei emise de diverși furnizori (Anexa 13 la raportul de inspecție fiscală), pe facturi fiind menționat "lucrări interioare Proiect.....".

Întrucât societatea nu a putut justifica destinația acestor achiziții în folosul operațiunilor sale taxabile și nu au fost facturate vreunui beneficiar, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de 000 lei cu un impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei.

**14.** În perioada septembrie 2012 - septembrie 2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă (contul 628 "Alte servicii prestate de terți") un număr de 23 facturi în valoare fără TVA de 000 lei emise de Y S.R.L. (neplătitor de TVA) (Anexa 14 la raportul de inspecție fiscală).

Echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- potrivit celor precizate de societate, serviciile au fost prestate pentru reabilitare fosta A, imobil pe care îl are în comodat în baza contractului de împrumut de folosință (comodat) FN din 01.06.2012;

- la pct.3.2. din contractul de comodat, comondatarul are obligația „să amenajeze și să întrețină spațiul (imobilul) pentru derularea activității lor pe cheltuiala comondatarului”;

- pe facturile emise în perioada 01.09.2012-07.01.2013, este menționat „reabilitare fosta ..... ctr.000/ 2012”, fără a avea anexate devize de lucrări;

- societatea verificată nu are deschis punct de lucru la adresa imobilului luat în comodat și nici nu a prezentat documente care să dovedească faptul că a desfășurat activitate la această locație;

- pe facturile emise în perioada 01.04.2013-30.06.2013, este menționat „lucrări construcții cf.contract”, iar pe facturile emise în lunile iulie-septembrie 2013 este menționat „lucrări construcții cf.contr.000/.2013”, fără a avea anexate devize de lucrări;

- pe facturi este menționată la rubrica „delegat” aceeași persoană care întocmește facturile;

- în facturi nu este completată rubrica „mijloc de transport”;
- nu au fost identificate documente care să indice unde au fost efectuate lucrările, în ce au constat acestea și cine este beneficiarul.

Astfel, având în vedere cele constatate, care ridică suspiciuni rezonabile asupra realității tranzacțiilor derulate, și în temeiul prevederilor:

- art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct.2, lit.A din Anexa 1 la O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- Deciziei I.C.C.J. nr.V/15.01.2007;
- art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- pct.23 alin.(4), Cap.2.2., pct.46 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare,

echipa de inspecție fiscală a procedat la majorarea bazei de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 000 lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit în sumă de 000 lei (000 lei x 16%).

**15.** În perioada verificată, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei de la diverse societăți neplătitoare de TVA (Y S.R.L. – 000 lei, Y S.R.L. - 000 lei, Y S.R.L. – 000 lei, Y S.R.L. - 000lei, Y S.R.L. - 000 lei, Y S.R.L. - 000lei, alții – 000 lei) (Anexa 17 la raportul de inspecție fiscală), fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

**16.** Cu ocazia investigării în teren, societatea nu a putut prezenta materialele ce figurează în fișa contului 231 “Imobilizări în curs”, astfel:

- la 01.01.2010, valoarea contului 231 era de 000 lei;
- conform Notei contabile nr.000/2013, societatea a înregistrat în contul 231 operațiuni diverse reprezentând:
  - immobilizări consum materiale IRIC în sumă de 000 lei fără TVA (contract închiriere nr.000, Y S.R.L., perioada 07.2013-06.2018);

- imobilizări consum materiale Y în sumă de 000 lei (spațiu achiziționat de la persoanele fizice Y si y , conform contract de vânzare-cumpărare nr.000/.2013).

Societatea a prezentat lista cuprinzând cantitatea de lucrări efectuate în regie proprie (structura tronson 1-5, structură corp service auto, arhitectură corp service auto etc.), fără a prezenta autorizație de construcție, procese verbale de recepție sau alte documente justificative. Din analiza acestora echipa de inspecție fiscală nu a putut stabili cine a efectuat lucrările, volumul acestora fiind mare, perioada în care s-au efectuat lucrările, identitatea personalului angajat, utilajele folosite la realizarea acestor lucrări.

Având în vedere cele constatate, ce ridică suspiciunea rezonabilă asupra realității efectuării lucrărilor, operațiunile fiind create și înregistrate artificial cu scopul de a obține avantaje fiscale, fără să reflecte realitatea, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru investițiile în curs ce nu au putut fi inventariate faptic, conform art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.53 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, stabilind taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000 lei.

**17.** În luna martie 2013, societatea a înregistrat în evidenta contabilă în contul 212 "Construcții" factura nr.000/.2013 în valoare totală de 000 lei, din care TVA în sumă de 000 lei, reprezentând *Imobil Hale CF 000 provenită din Cartea Funciară ...cu nr.cadastral 000 numerotat 27, 28, 29 magazie.*

Întrucât societatea nu a prezentat contractul de vânzare-cumpărare, încheierea de autentificare notarială, imobilul nu este declarat punct de lucru, nu este intabulat la ANCPI, nu a fost declarat la Primăria municipiului pentru impozitare, echipa de inspecție fiscală a constatat că imobilul nu este în folosul operațiunilor taxabile, fapt pentru care nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

**18.** În luna decembrie 2013, societatea a înregistrat în evidenta contabilă în contul 212 "Construcții" factura nr.000/ 2013 în valoare totală de 000 lei, din care TVA în sumă de 000lei, reprezentând achiziția unui imobil (apartament) în municipiul , strada ..... de la Y SA .

Întrucât societatea nu a prezentat contractul de vânzare-cumpărare, încheierea de autentificare notarială, imobilul nu este declarat punct de lucru, nu a fost declarat la Primăria municipiului pentru impozitare, echipa de inspecție fiscală a constatat că imobilul nu este în folosul operațiunilor taxabile, fapt pentru care nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

Pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7), art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

**1. In ceea ce suma de 000 lei reprezentând:**

**- impozit pe profit în sumă de 000 lei,  
- taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în cuantumul menționat în condițiile în care din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse de organul de soluționare a contestației au rezultat aspecte contradictorii, neputând fi stabilită situația de fapt fiscală.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, societatea a desfășurat activitate de construcții rezidențiale și nerezidențiale, fără însă să evedențieze în contabilitate, pe măsura efectuării lucrărilor, stadiul realizării acestora (pe bază de rapoarte de producție, situații de lucrări, procese verbale de recepție sau alte documente).

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că acest mod de evedențiere a gestiunii a dus la denaturarea calculului profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit prin înregistrarea în contul 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” a unor materiale

care ulterior nu au fost facturate beneficiarilor finali sau nu au fost aferente operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă documente comerciale care ridică suspiciuni rezonabile asupra realității tranzacțiilor cu materiale de construcții, precum și achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori/prestatori cu un comportament fiscal inadecvat, care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, nu au salariați ori au fost declarați contribuabili inactivi, fără documente justificative care să ateste necesitatea efectuării achizițiilor sau realitatea efectuării unor lucrări înregistrate ca imobilizări în curs, constatări detaliate în raportul de inspecție fiscală și la Capitolul II din prezenta decizie, având drept consecință diminuarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat.

Astfel, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată suma de 2.609.927 lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere suspiciunile cu privire la realitatea operațiunilor înregistrate de X S.R.L. în evidența contabilă, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Plângerea penală nr.000/2016, împreună cu Procesul verbal nr.000/2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale 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.

Prin Ordonanța din data de 21 iunie 2019, pronunțată de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Serviciul Teritorial , în dosarul nr.000/2019, s-a dispus clasarea cauzei cu privire la infracțiunea de constituire a unui grup infracțional organizat, în modalitatea aderării, prevăzută de art.367 alin.1 Cod penal, întrucât fapta nu există și disjungerea cauzei cu privire la infracțiunea de evaziune fiscal, prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005, pentru care a fost începută urmărirea penală de către lucrătorii de poliție judiciară din cadrul Inspectoratului de Poliție Județeană , Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, X SRL aduce o serie de argumente care contrazic aceste constatări și prezintă în susținerea contestației un

volum mare de documente care potrivit criticilor contestatarei nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

**În drept**, potrivit art.1 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.”*

De asemenea, potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“(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.”*

iar conform art.17 alin.(1) și alin.(2):

*“(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.*

*(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.”*

respectiv art.21 din același act normativ:

*“Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate.[...]”*

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară și, după caz, contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității, iar orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat. De asemenea, contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz, iar contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.

Totodată, potrivit Anexei 1 *Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune aprobate prin O.M.F.P. nr.1826/2003:*

*“(...) În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, immobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.*

*(...) Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii.*

*(...) În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în: costuri de achiziție; costuri de producție; costuri de prelucrare; cheltuieli ale perioadei.*

*(...) Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:*

*1. Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora. Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.*

*2. Principiul delimitării cheltuielilor în timp. Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză.*

*3. Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație,*



*desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.*

*4. Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.*

*5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.(...)”*

Din interpretarea acestor prevederi legale, rezultă că pentru identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate, respectiv pentru evaluarea și recunoașterea în contabilitatea financiară a bunurilor, lucrărilor și serviciilor achiziționate în vederea corelării cu veniturile înregistrate, repartizarea și înregistrarea cheltuielilor se va realiza pe destinații, și anume pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz.

Totodată, se reține că potrivit art.7 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoanele juridice au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

Astfel, potrivit pct.1 alin.(2) din Anexa nr.1 a OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

*“(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.*

iar conform pct.4 alin.(4) din același act normativ se reține că:

*„În situația inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar.”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, în vederea stabilirii situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute.

De asemenea, potrivit pct.24-27 din cuprinsul aceluiași act normativ ,se reține că:

*” 24. Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.*

*25. - (1) Materiile prime, materialele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secțiile de producție și nesupuse prelucrării, nu se consideră produse în curs de execuție. Acestea se inventariază separat și se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se evidentiază în conturile inițiale de cheltuieli.*

*(2) Inventarierea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție din cadrul secțiilor auxiliare se face prin stabilirea stadiului de executare a acestora.*

*26. La entitățile care au activitate de construcții-montaj, pe baza constatării la fața locului, se includ în liste de inventariere distincte, pe categorii de lucrări și părți de elemente de construcții la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în devize, respectiv lucrări executate (terminate), dar nerecepționate de către beneficiar, denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, potrivit valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.*

*27. Inventarierea lucrărilor de modernizare nefinalizate sau de reparații ale clădirilor, instalațiilor, mașinilor, utilajelor, mijloacelor de transport și ale altor bunuri se face prin verificarea la fața locului a stadiului fizic al lucrărilor. Astfel de lucrări se consemnează într-o listă de inventariere distinctă, în care se indică denumirea obiectului*

*supus modernizării sau reparației și valoarea determinată potrivit costului de deviz și celui efectiv al lucrărilor executate.”*

În ceea ce privește impozitul pe profit, art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„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.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține ca 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.

Totodată, potrivit pct.12 din Normele metodologice date în aplicarea art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se reține că:

*„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 și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

În materia impozitului pe profit, se rețin și prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 lit.f):

*“(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;”.*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea 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.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din actul normativ mai sus precizat, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*„ART. 21*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”.*

Potrivit acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile fiscal.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

*“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.”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, iar în ceea ce privește serviciile, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință neacordarea deductibilității cheltuielilor în cauză.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 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, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2010-31.12.2012, 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;*

iar începând cu data de 01.01.2013, stipulează:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv art.155 alin.(19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă operațiunilor.

Totodată, potrivit prevederilor pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2010-07.11.2012 :

*“ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în*

condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. (...).”

iar începând cu data de 08.11.2012:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. (...).”

Prin urmare, potrivit acestor norme legale, justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal iar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, justificarea deducerii taxei se face cu

duplicatul facturii emis de furnizor/prestator la solicitarea beneficiarului, întocmit conform prevederilor legale mai sus citate.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține 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.

Totodată, în ceea ce privește tranzacțiile derulate cu un contribuabil inactiv, se rețin în speță prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, art.11 alin.(1<sup>2</sup>) în vigoare la data de 01.01.2010, stipulează:

*„De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...)”.*

iar începând cu data de 01.01.2011, articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) precizează:

*"(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. (...)"*.

Prin urmare, se reține că, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Se reține că începând cu 01.01.2012, art.11 alin.(1<sup>2</sup>), stipulează:

*"(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu*



*excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.*

iar la alin.(1<sup>4</sup>) se precizează:

*„Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”*

Totodată, se reține că începând cu data de 05.08.2013, la art.11 (1<sup>2</sup>) se prevede:

*„(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.*

iar la art.11 alin.(1<sup>4</sup>) se stipulează:

*„Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.*

Prevederi similare se regăsesc în cuprinsul art.11 (1<sup>2</sup>) și (1<sup>4</sup>), începând cu data de 01.01.2014.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la

contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Totodată, se reține că sunt exceptate de la aceste prevederi legale, achizițiile de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită, și/sau achizițiile de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr.85/2006, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de perioada incidentă în cauză.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală, se reține că în perioada verificată (01.01.2010-31.03.2014), organele de inspecție fiscală au constatat având în vedere activitatea desfășurată de societate, construcții rezidențiale și nerezidențiale, că X SRL, avea obligația să țină evidența contabilă de gestiune privind lucrările și serviciile în curs pe care le realiza în conformitate cu prevederile pct.259 din reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, potrivit cărora:

*„259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

*(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.*

*(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.*

*(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".*

Totodată, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările realizate de X SRL nu au fost înregistrate pe etape de execuție, societatea neevidențind în contabilitate, pe măsura efectuării lucrărilor (pe bază de rapoarte de producție, situații de lucrări, procese verbale de recepție sau alte documente) stadiul realizării lor, respectiv în contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”, contul 711 „Variația stocului” și contul 345 „Produce finite”.

Astfel, urmare analizării documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv a bonurilor de consum materiale în corelație cu valoarea materialelor înscrise în devizele acceptate de clienți, echipa de inspecție fiscală a constatat că acest mod de evidențiere a gestiunii a dus la denaturarea calculului profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit prin înregistrarea în contul 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” a unor materiale care ulterior nu au fost facturate beneficiarilor finali sau nu au fost aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Prin urmare, luând în calcul doar trimestrele în care valoarea bonurilor de consum este mai mare decât valoarea materialelor din devizele acceptate de clienți, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de 000 lei, cu un impozit pe profit în sumă de 000lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 000lei.

Prin contestație, X SRL precizează ca:

- într-adevăr nu a corelat lunar materialele incluse în bonurile de consum cu cele incluse în devizele de lucrări facturate clienților, însă acest lucru s-a datorat faptului că bonurile de consum au fost întocmite pe măsura eliberării acestora pentru punerea în operă, în timp ce devizele/situațiile de lucrări au fost întocmite pe măsura recepționării parțiale/ totale a lucrărilor executate iar această eroare, din punct de vedere al implicației fiscale, a influențat corecta evidențiere a impozitului pe profit doar pentru un trimestru, neputând consta în pierderea dreptului de deducere a costului acelor materiale puse în operă și ulterior facturate. De exemplu, materialele au fost date în consum conform bonurilor în trim.I 2011 însă se regăsesc în situațiile de lucrări acceptate de beneficiar și facturate în trim.II 2011.

- organul de control în mod eronat a luat în calcul doar trimestrele în care valoarea bonurilor de consum a depășit valoarea materialelor incluse în devize/facturate, fără a ține cont însă de trimestrele în care situația era inversă, când valoarea materialelor

incluse în devize, acceptate de beneficiar, era mai mare decât valoarea celor date în consum.

-în urma corelării diferențelor pozitive și negative între valoarea bonurilor de consum și a materialelor incluse în devize, acceptate de beneficiar și facturate, este de 000 lei și nu de 000 lei (...). De altfel, suma de 000 lei se regăsește în lucrări facturate în trimestrul II 2014.

De asemenea, X SRL a precizat cu ocazia audienței acordată la data de 00.00.2019 că „ce a fost dat în consum a fost și încasat în baza situațiilor de lucrări prin bancă”, putând fi calculate cel mult majorări de întârziere până la data facturării, iar consumurile sunt corecte, fiind întocmite rapoarte de expertiză.

În susținerea celor precizate, cu adresa nr.000/.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, X SRL a depus raportul de expertiza contabilă extrajudiciară întocmit de expertul contabil .... prin care s-a urmărit, prin obiectivele stabilite, identificarea pentru perioada **01.01.2010 – 31.03.2014** a contractelor de antrepriza lucrari in executare, precum și întocmirea unei situatii a acestor contracte care sa precizeze stadiul lucrărilor la data de 12.01.2015, (data începerii inspecției fiscale), stabilirea dacă achizițiile de materiale utilizate in desfasurarea activitatii (constructii rezidențiale si nerezidentiale), respectiv cuprinse in bonurile de consum si devizele de lucrări, au fost achiziționate in baza documentelor care din punct de vedere legal au calitatea de documente justificative, identificarea in contabilitatea societatii a documentelor justificative care au stat la baza evidențierii consumurilor materiale pentru lucrările in derulare și precizarea dacă documentele identificate au calitatea de documente justificative (cu elementele de identificare prevăzute de legislația in vigoare: denumire, unitate de masura, cantitate, pret unitar, valoare, etc.), analizarea situatiei bonurilor de consum si a devizelor de lucrări aferente contractelor in derulare pe perioada **01.01.2010-31.03.2014**, stabilirea daca eventualele diferente rezultate intre cantitatile si valorile cuprinse in bonurile de consum si cele din devize sunt datorate neutilizarii materialelor respective, sau sunt diferente de înregistrare ca perioada (de la o luna la alta) și dacă achizițiile pentru contractele identificate sunt corelate cantitativ si pe tipuri de materiale cu consumurile, sau daca mai exista materiale neutilizate.

Urmare analizării acestui raport de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației reține că:

- au fost identificate pentru perioada 01.01.2010 - 31.03.2014 un număr de 136 de contracte de antrepriză lucrări încheiate cu diverși beneficiari (ex: Y .....etc.), din care la data de 12.01.2015, data începerii inspecției fiscale, erau finalizate un număr de 134 de contracte, un contract era suspendat iar un contract era „în curs”;

-au fost identificate in contabilitatea societatii facturi de achiziții de bunuri materiale utilizate in desfasurarea activitatii (constructii rezidențiale si nerezidențiale) cuprinse in bonurile de consum si devizele de lucrări, facturi fiscale care au toate elementele obligatorii de identificare prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, iar acolo unde originalele facturilor au fost pierdute, acestea au fost înlocuite de către emitenti cu fotocopii stampilate cu mențiunea „duplicat - inlocuieste factura inițiala”.

Totodată, se reține că „în baza contractelor derulate in perioada 01.01.2010 - 31.03.2014, expertul a identificat beneficiarii lucrărilor” iar „cu ajutorul angajaților din departamentele contabilitate si tehnic s-a identificat procedura de lucru, cu documentele necesare si circuitul acestora.”

„Astfel, in funcție de fiecare contract, de specificul lucrării si de proiectele care stau la baza lucrărilor, inginerii de la tehnic identifica necesarul de materiale, pe stadii ale lucrărilor. In funcție de aceste stadii si de termenele de execuție ale contractelor, se stabileste o eșalonare in timp a aprovizionarilor cu materialele necesare.

Dirigintele de șantier urmărește acest necesar coroborat cu stadiul de execuție si hotărăște ce materiale urmeaza a fi achiziționate. Achiziția are la baza factura fiscala in baza careia de întocmește Nota de intrare-receptie.

*In momentul in care materialele astfel achiziționate si depozitate sunt utilizate in lucrare, se întocmește bonul de consum pentru fiecare material, document ce cuprinde ca elemente:*

- *lucrarea/obiectivul caruia ii este aferent;*
- *numărul si data eliberării materialului/materialelor;*
- denumirea materialelor (cu specificarea sortimentului, profilului, dimensiunii, etc.); codul materialelor;*
- *unitatea de masura; cantitatea consumata*
- *prețul unitar (fara TVA);*
- *data si semnătură gestionarului/primitorului;*

*in funcție de clauzele contractuale, exista diferente intre contracte in ceea ce privește recepția lucrărilor. Aceasta recepție poate fi una singura (finala), sau pot fi mai multe recepții parțiale care tin si de complexitatea lucrărilor.*

În cazul recepțiilor, fie ele parțiale, fie ele finale, se întocmește un Deviz de lucrări, deviz care de fapt centralizeaza bonurile de

*consum eliberate pentru obiectivul respectiv de la deschiderea lucrării pana la întocmirea devizului, dar mai adaugă si alte resurse utilizate, iar elementele pe care le conține sunt urmatoarele:*

• *denumirea obiectivului/lucrării la care se refera; Secțiunea tehnica cuprinde:*

• *denumirea capitolului de lucrări sau a subcapitolului (norma comasata);*

• *denumirea materialelor utilizate;*

• *unitatea de masura;*

• *cantitatea utilizata;*

• *prețul unitar (fara TVA); Secțiunea financiara cuprinde:*

• *valoarea materialelor utilizate;*

• *valoarea manoperei;*

• *valoarea utilajelor;*

• *valoarea transportului;*

• *valoarea totala.*

*Partea de final reprezintă o centralizare a consumului defalcat pe cheltuieli directe (greutate, materiale, manopera, utilaj, total), cheltuieli indirecte (greutate, materiale, manopera, utilaj, total), profit. Acestea, insumate, dau valoarea lucrării sau a stadiului de lucrare receptionata.*

*Dupa identificarea documentelor care stau la baza evidentelor consumurilor de materiale utilizate in onorarea contractelor de la obiectivul nr. 1, expertul a procedat la verificarea existentei acestora, precum si la verificarea conținutului lor.*

*Astfel, in urma expertizarii bonurilor de consum, expertul a constatat ca aceste documente utilizate de X S.R.L sunt format pretiparit tip, cod 14-3-4A, si sunt intocmite in momentul utilizării materialelor si folosesc drept:*

• *document de eliberare a materialelor;*

• *document justificativ pentru scaderea din gestiune a materialelor;*

• *document justificativ de inregistrare in contabilitate a consumurilor materiale.*

*Ele sunt intocmite in momentul eliberării din magazie si sunt completate ori de către gestionar (cand sunt eliberate de la magazie), fie de către dirigintele de șantier (cand aprovizionarea este urmata de livrarea directa către obiectiv/lucrare).*

*Acestea sunt arhivate apoi la departamentul financiar-contabil, dupa ce au fost utilizate si de către Departamentul Tehnic pentru a evidenția in Devizul de lucrări consumul aferent obiectivului/lucrării ce urmeaza a fi predat si receptionat de către beneficiar.*

*In concluzie, documentele justificative care stau la baza evidențierii consumurilor materiale pentru lucrările în derulare conform situației stabilite la obiectivul nr. 1 utilizate de către X S.R.L. sunt:*

- > *bonul de consum, formular tip, cod 14-3~4A și*
- > *devizul de lucrări. (...)*”.

De asemenea, din analiza raportului de expertiză contabilă se reține că urmare analizării contractelor de lucrări și prestări de servicii, a devizelor de lucrări aferente contractelor derulate, a bonurilor de consum și fișelor de magazie, a rezultat că există decalaje de înregistrare ca perioada între bonurile de consum și devizele de lucrări, existând luni în care „valoarea materialelor înscrise în devizele de lucrări a fost mai mică decât valoarea materialelor efectiv consumate, asta deoarece lucrările nu au fost finalizate și predate către beneficiari, motiv pentru care NU s-au întocmit devize de lucrări. Insa, aceasta situație a fost reglată în lunile următoare, pe parcursul desfasurării activității, în momentul în care se predau către beneficiari mai multe lucrări pentru care se întocmesc devize de lucrări, astfel ca în această situație valoarea materialelor înscrise în devize este mai mare decât valoarea înregistrărilor în contabilitate a consumurilor efective prin bonuri de consum.”

Totodată, se reține că „diferența dintre valoarea materialelor din devize față de cea din bonurile de consum apare din faptul că o parte a lucrărilor aflate în curs de execuție nu au fost predate cu deviz către beneficiari, dar la stadiul la care se afla s-au consumat materiale evidențiate prin înregistrarea bonurilor de consum în contabilitate în valoare de 000 lei. Această diferență rezultă din consum efectiv de materiale pentru care încă nu s-au întocmit la data de 31.03.2014 deviz de lucrări, acestea fiind întocmite la o dată ulterioară datei supuse expertizării.”

Astfel, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, aprovizionarea cu materiale se făcea separat pentru fiecare obiectiv aflat în execuție, iar consumul se făcea în momentul imediat următor, nu au existat stocuri de materiale neutilizate pe parcursul încheierii fazelor de execuție, iar la finalul lucrării și la recepția finală, odată cu întocmirea devizului de lucrări, se centralizau toate bonurile de consum pentru a fi evidențiate în valoarea lucrării.

Prin urmare, din analiza raportului de expertiză contabilă rezultă aspecte contradictorii față de constatările organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care pe de o parte, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a denaturat calculul

profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit prin înregistrarea în contul 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” a unor materiale care ulterior nu au fost facturate beneficiarilor finali sau nu au fost aferente operațiunilor taxabile ale societății, iar pe de altă parte din cuprinsul raportului de expertiza contabilă rezultă că nu au existat stocuri de materiale neutilizate pe parcursul încheierii fazelor de execuție, iar la finalul lucrării și la recepția finală, odată cu întocmirea devizului de lucrări, se centralizau toate bonurile de consum pentru a fi evidențiate în valoarea lucrării.

Având în vedere cele de mai sus, prevederile legale mai sus citate, se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se reține că X SRL a înregistrat în evidența contabilă de cheltuieli și taxă pe valoarea adăugată în baza unor documente comerciale care au ridicat suspiciuni rezonabile asupra realității și legalității tranzacțiilor cu materiale de construcții, achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori/prestatori cu un comportament fiscal inadecvat care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, nu au salariat și nu au fost declarați contribuabili inactivi, fără documente justificative care ateste necesitatea efectuării achizițiilor sau realitatea efectuării unor lucrări înregistrate ca immobilizări în curs, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de general consolidat.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II din prezenta decizie, X S.R.L., în susținerea contestației a depus un număr semnificativ de documente, respectiv: contracte și acte adiționale încheiate, procese-verbale de recepție, situații de lucrări, facturi, devize ofertă etc., înscrisuri din care rezultă aspecte contradictorii față de constatările organelor de inspecție fiscală, astfel:



a) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturile emise de Y S.R.L.....etc., având în vedere că:

- facturile nu au înscrise date privind avizele de însoțire a mărfurilor, au fost identificate avize pentru o parte din facturi, dar care conțin date eronate privind cantitățile;

- nu s-a putut identifica locul de încărcare, respectiv descărcare a materialelor de construcții facturate de cele trei societăți;

- nu au fost identificate contracte de vânzare-cumpărare, care să stabilească drepturile și obligațiile părților, modalitatea de plată, condițiile de transport;

- nu au fost identificate facturi distincte pentru transportul mărfurilor și nici avize de însoțire a mărfurilor;

- la rubrica „delegat” din facturi apar menționate diverse persoane care nu figurează ca fiind salariați ai societăților implicate în tranzacții;

- o parte din facturi nu conțin caracteristici tehnice privind bunurile livrate (dimensiuni), datele privind expediția (data și ora la care s-a efectuat expediția, semnături/ștampile ale beneficiarului etc.);

- mijloacele de transport înscrise în facturi aparțin fie Y S.R.L. (fosta Y), cu care X S.R.L. nu are încheiat un contract de prestări servicii transport și nici nu plătește aceste transporturi, fie X S.R.L., al cărei mijloc de transport nu are capacitatea de a transporta marfă (pe un număr de 8 facturi emise de Y S.R.L. este menționat autoturismul SV ....);

- nu au fost identificate documente care să indice proveniența bunurilor comercializate, respectiv certificate de calitate/conformitate care să prezinte informații referitoare la lot și/sau șarjă ori alte elemente pentru determinarea modului și condițiilor de producere etc. sau alte elemente nominalizate de producător în documente de asigurare a calității extinse, pentru asigurarea trasabilității produsului, făcând imposibilă identificarea livrării respective;

- Y S.R.L. și Y S.R.L. au intrat în insolvență;

- Y S.R.L., nu a declarat tranzacția în declarația informativă 394; etc.

Prin contestația formulată, societatea precizează că:

- materialele de construcții achiziționate au fost date în consum, putând fi identificate la obiectivele edificate, iar facturile de achiziție au fost emise pentru materialele regăsite integral în bonurile de consum folosite de diverse obiective (Pensiunea ....., Y S.A., ..... etc.), astfel că nu există temei legal pentru reconsiderarea acestor tranzacții ca fiind unele care nu au avut scop economic. Mai mult, pentru toate lucrările executate de societate au fost întocmite procese verbale de recepție la terminarea lor, semnate de comisii de recepție.

- majoritatea lucrărilor au fost executate pentru Y societate ce a fost controlată din punct de vedere fiscal în aceeași perioadă, fiind întocmită Decizia de impunere nr. 000/ 2014 din analiza căreia rezultă faptul că echipa de inspecție fiscală a recunoscut integral toate tranzacțiile efectuate cu X S.R.L.

- deține avize de însoțire a mărfii, contracte de vânzare-cumpărare, facturi emise în conformitate cu dispozițiile art.155 din Codul fiscal, achitate prin instrumente bancare.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea a depus la dosarul cauzei ca și înscrisuri justificative: facturi, note de intrare recepție, avize de însoțire marfă, contracte de vânzare-cumpărare încheiate între Y SRL, Y SRL și Y SRL, în calitate de vânzătoare, pe de o parte și X SRL, pe de altă parte (contractul nr.000/2010, încheiat cu Y SRL, contractul nr.000/2010, încheiat între Y SRL și contractul nr.000/2013, încheiat cu Y SRL), precum și declarații de conformitate, rapoarte de încercări, certificate de inspecție, certificate de conformitate, etc.

Prin adresa nr.000/.2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice , în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, respectiv Decizia de impunere nr.000/2015, în conformitate cu pct.9.10 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ținând cont de documentele și de argumentele societății formulate prin contestație, să efectueze o constatare la fața locului, pentru a stabili dacă societatea justifică cu documente că achizițiile de bunuri înscrise în facturile analizate au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile/venituri impozabile, respectiv dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare solicitării, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , au precizat prin adresa nr.000/ .2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019 că nu sunt în măsură să efectueze o cercetare la fața locului la X SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra acestor documente și nu au efectuat o verificare a lor, în sensul respectării sau nu a prevederilor legale în ceea ce privește dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile emise de Y S.R.L., Y S.R.L. și Y S.R.L. cercetarea la fața locului nematerializându-se.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că nu are relevanță faptul că o parte din facturi nu au completată rubrica „date privind expediția” având în vedere că potrivit prevederilor art.155 alin.(5), respectiv ale art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste date nu constituie elemente obligatorii a fi înscrise pe facturi.

De asemenea, în ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directiva 2006/112 prevede ca persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.220 – 236 și cu art. 238 – 240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Astfel, principiul fundamental al neutralității taxei impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. (pct.45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-332/15, pct.41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.44 din Hotărârea pronunțată în cauza C-81/17, pct.34 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Totodată, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra legalității și temeiniciei argumentelor formulate de contestatar, respectiv că materialele de construcții achiziționate au fost date în consum, putând fi identificate la obiectivele edificate, iar facturile de achiziție au fost emise pentru materialele regăsite integral în bonurile de consum folosite de diverse obiective

(Pensiunea ....., Y S.A., ... etc.) atâta timp cât în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu a fost efectuată o astfel de analiză a obiectivelor „edificate de societate”.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă documente comerciale care ridică suspiciuni rezonabile asupra realității tranzacțiilor cu materiale de construcții, fapt pentru care au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul , Plângerea penală nr.000/.2016, împreună cu Procesul verbal nr.000/2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/.2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale 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.

X SRL a depus, prin poșta electronică la data de 20.12.2019, Ordonanța din data de 21.06.2019, pronunțată de Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Serviciul Teritorial , în dosarul nr.000/2019, prin care s-a dispus clasarea cauzei cu privire la infracțiunea de constituire a unui grup infracțional organizat, în modalitatea aderării, prevăzută de art.367 alin.1 Cod penal, întrucât fapta nu există și disjungerea cauzei cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005, pentru care a fost începută urmărirea penală de către lucrătorii de poliție judiciară din cadrul Inspectoratului de Poliție Județeană , Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Din analiza ordonanței mai sus menționate, rezultă că prin Ordonanța cu numărul 000/2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul s-a dispus declinarea competenței de soluționare a dosarului penal cu numărul menționat mai sus în favoarea Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial , în vederea reunirii la cauza cu numărul 000/2016, dosar care a fost înregistrat la această unitate de parchet sub numărul 000/2016, având în vedere că *„din actele dosarului ar rezulta că referitor la faptele prezentate se fac cercetări și în dosarul cu numărul 000/2012 al acestei unități de parchet”* iar *„din actul de sesizare și din procesul verbal nr.000 din ....2015, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP Iași -AJFP , reiese că organele fiscale au procedat la efectuarea inspecției fiscale*

*având în vedere aspectele constatate în cuprinsul procesului verbal nr.000/.2014 întocmit de inspectorii din cadrul DGRFP Iasi -AJFP Neamt, care a avut la bază solicitarea formulată de DIICOT - Serviciul Teritorial în dosarul 000/P/2012.”*

*Totodată, se reține că, „din ansamblul multiplelor acte din dosarul penal cu numărul 000D/P/2012 nu a rezultat existența vreunui act de aderare sau sprijinire de către numitul Pintilie Dumitru, administrator al X SRL, sau de către un alt reprezentant al acestei societăți la presupusul grup infracțional organizat care face obiectul dosarului amintit, urmând ca în ceea ce privește infracțiunea prevăzută de art.367 al.1 Cod penal, să se dispună clasarea având în vedere prevederile art.16 al.1 lit.a din Codu de procedură penală.*

*Se constată că din analizarea dosarului a rezultat, că nici una dintre firmele menționate în sesizarea formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice prin care se află și Y SRL, nu sunt controlate de membrii grupului infracțional în discuție și că de asemenea, acestea nu fac obiectul urmăririi penale în dosarul penal cu numărul 000D/P2012, nereieșind că, la rândul lor, ar fi aderat sau l-ar fi sprijinit în vreun fel.*

*În dosarul penal cu numărul 000/P2012 a fost întocmit de către ANAF, procesul verbal cu numărul 000 din 22.07.2014, invocat în ordonanța de declinare dar și în sesizarea adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul , acesta vizând Y SRL, însă actul menționat nu a relevat o legătură a acestei societăți cu cele controlate și folosite de membrii grupului infracțional. Au fost identificate relații comerciale dintre această firmă și Y SRL care face obiectul urmăririi penale în dosarul penal cu numărul 000D/P/2012, ca și firmă beneficiară a unor facturi care relevă operațiuni presupus nereale emise de firme controlate de membrii grupului infracțional, însă din concluziile procesului verbal dar și din celelalte acte din dosar, nu a rezultat că aceste operațiuni comerciale legate de facturile menționate, ar avea vreo legătură cu Y SRL.”*

*Prin adresa nr.000/.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/.2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a comunicat că până la data de 09.01.2020 nu a intrat în posesia rezoluției de clasare.*

*Prin urmare, din analiza documentelor retinute mai sus, respectiv a constatarilor organului de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala, a constatărilor expertului contabil din raportul de*

expertiză, precum și a reținerilor organelor de cercetare penală, rezulta aspecte contradictorii, fapt pentru care se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

b) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturile menționate în Anexa 9 la raportul de inspecție fiscală, reprezentând diverse achiziții de bunuri și servicii (fotolii SCETA, centrală Ariston, radiatoare, echipament climatizare, ușă exterioară, panou solar, inventar, masă servită, cazare, bilete avion), întrucât societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că *„parte din facturile emise sunt pentru materiale de construcție și bunuri mobile folosite pentru amenajarea sediului societății noastre ( respectiv cele emise de Y SRL pentru fotolii, centrală termică). O altă parte dintre aceste facturi sunt emise pentru combustibilul folosit pentru utilajele care deserveau societatea noastră la diverse lucrări și care erau inchiriate de la alte unități.*

*Am arătat faptul că societatea noastră a achiziționat de la Y SRL dale de cauciuc care s-au folosit pentru amenajarea parcurilor, beneficiarul lucrării fiind Y.*

*Cu ocazia controlului fiscal societatea noastră a prezentat inspectorilor fiscali copia facturilor, NIR-urilor și fișe de magazie, certificate de conformitate emise de furnizor.*

*La data colaborării noastre cu Y SRL (respectiv octombrie 2010), această societate funcționa, depusese declarații și era plătitoare de TVA. Abia la data de 28.02.2012 ea figurează ca transferată la o altă administrație financiară și nu mai depune bilanțul contabil de la acea dată până în prezent, situație care nu este imputabilă societății noastre.*

*De asemenea, la data de 18.10.2011 societatea noastră se aprovizionează cu diverse materiale destinate locurilor de joacă pentru copii de la Y SRL a. Aceste materiale au fost folosite la*

*obiectivul Parcul ....., lucrare realizată de Y SA și la care societatea noastră a fost subantreprenor. Am specificat organelor de control că această factură a fost înregistrată în evidența contabilă a partenerului nostru Y SRL cea mai mare fabrică de jucării din țară, societate care funcționează și în prezent, fiind declarată de aceasta în bilanțul depus, iar materialele și bunurile mobile identificate în această factura au fost puse în opera la obiectivul Parcul Ploiești.*

*De asemenea investiția de la ..... cu obiectivul Parcul .....a fost verificată de comisia de recepție la terminarea lucrărilor, existând proces verbal în acest sens.”*

Organul de soluționare a contestației reține ca X SRL a depus ca și înscrisuri, facturi cu mențiunea EON, Y SA, Parc..etc note de intrare recepție, fișe de magazie, avize de însoțire a mărfii și procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor (ex: proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.000/.2011 privind lucrarea „Modernizare loc de joacă pentru copii din incinta Parc.....)” executată în cadrul contractului nr.000/ 2011 încheiat între Municipiul Ploiești și Y sa, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.000/.2011 privind lucrarea „Modernizare loc de joacă pentru copii din str.....”, executata în cadrul contractului nr.000/.2011 încheiat între Municipiul Ploiești și Y , proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.000/2011 privind lucrarea „Modernizare loc de joacă pentru copii din .....”, executata în cadrul contractului nr.000/.2011 încheiat între Y și Y SA ).

Totodată, analizând situația contractelor în antrepriză lucrări în executare în perioada 01.01.2010-31.03.2014 întocmită în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației reține că au fost identificate contracte încheiate cu Fundația....., Y SA, care au fost și finalizate, din care menționăm cu titlu exemplificativ: contractul nr.000/2010 încheiat cu Fundația ....., nr.000/.2010, nr.000/2010 și nr.000/.2010, Act adițional nr.000/2011, încheiate cu Y SA.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au făcut o analiza a acestor contracte, a „obiectivelor edificate de societate”, respectiv dacă achizițiile au fost destinate realizării de venituri impozabile sau operațiuni taxabile și/sau se regăsesc integral în lucrările executate, lucrările au fost executate în conformitate cu

prevederile contractuale și dacă acestea sunt justificate cu documente întocmite conform prevederilor legale.

Prin urmare, având în vedere documentele depuse în susținerea cauzei de către societate, aspectele constatate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța legalității și temeiniciei argumentelor formulate de contestatara în lipsa constatărilor echipei de inspecție fiscală, fapt pentru care se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

c) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă (contul 628 "Alte servicii prestate de terți") diverse servicii realizate de firme cărora le-a dat în subantrepriză o serie de lucrări (Anexa 10 la raportul de inspecție fiscală), pentru care nu a prezentat devize, documente din care să rezulte cine este beneficiarul lucrărilor .

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că a depus în timpul inspecției fiscale centralizatorul „din care rezultă societățile pentru care s-a facturat precum și copii ale devizelor de lucrări” iar „facturile emise pentru închirierea utilajelor (ex.automacara, vola) conțin intrinsec numărul de ore, tariful orar precum și valoarea închirierii astfel încât în opinia noastră nu necesitau existența unui deviz”.

Organul de soluționare a contestației reține că X SRL a depus ca și înscrisuri: facturi, situații de lucrări (ex:lucrări reparații interioare, finisaje interioare, birouri – DIRECTIA ..... lucrări construcții, mentenanță ...., lucrări de înmejmuire SRM ....-..... lucrări de izolație acoperiș, igienizare, întreținere -Y SA, reparații curente acoperiș și igienizare hala .....), contract de subantrepriză nr.000.2012 încheiat între Y SRL în calitate de antreprenor, pe de o parte și X SRL, în calitate de subantreprenor în vederea executării și finalizării lucrării la obiectivul de investiții «Casa corpului didactic „.....» și actul adițional nr.000 contractul de lucrări nr.000/.2012, contract de subantrepriză nr.000/.2012,



Încheiat între X SRL în calitate de antreprenor și Y SRL, în calitate de subantreprenor în vederea executării și finalizării lucrărilor de mentenanță în județele Iași, Botoșani și Vaslui.

Totodată, analizând situația contractelor în antrepriză lucrări în executare în perioada 01.01.2010-31.03.2014 întocmită în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației reține că au fost identificate contracte încheiate cu Y SA.....etc, care au fost și finalizate, din care menționăm cu titlu exemplificativ: contractele nr.000 nr.000 și nr.000 din 20.08.2012, contractele nr.000/2012 și nr.000/.2012 încheiate cu Y contracte/2010 încheiate cu Y și Y.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au făcut o analiza a acestor contracte, a „obiectivelor edificate de societate”, respectiv dacă achizițiile au fost destinate realizării de venituri impozabile sau operațiuni taxabile și/sau se regăsesc integral în lucrările executate, lucrările au fost executate în conformitate cu prevederile contractuale și dacă acestea sunt justificate cu documente întocmite conform prevederilor legale.

Totodată, în ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „*facturile emise pentru închirierea utilajelor (ex.automacara, vola) conțin intrinsec numărul de ore, tariful orar precum și valoarea închirierii astfel încât în opinia noastră nu necesitau existența unui deviz*”, organul de soluționare a contestației reține, 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, că acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor și operațiunilor sale taxabile.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea deține pe lângă facturi, documente care să justifice prestarea serviciilor și din care menționăm cu titlu exemplificativ:

tabele cu pontaje, rapoarte de lucru, bonuri de lucru cu denumirea utilajului, data și orele lucrate sau alte înscrisuri din care să rezulte durata de exploatare a utilajelor în vederea efectuării plății serviciilor prestate precum și lucrările pentru care au fost folosite utilajele, dacă au fost încheiate contracte de închiriere și dacă din clauzele contractuale rezultă obligațiile societății de a lua în primire și a preda, restitui lucrul închiriat în bună stare, de a întreține utilajele, etc.

Se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) 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 legiutorul 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”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabileasca ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

*„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”*

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

*„(...) 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 alin.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 înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurentei, 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.***

Prin urmare, având în vedere documentele depuse în susținerea cauzei de către societate, aspectele constatate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța legalității și temeiniciei argumentelor formulate de contestatară în lipsa constatărilor echipei de inspecție fiscală, fapt pentru care se impune analizarea tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

d) În cazul achizițiilor de bunuri și servicii înscrise în facturile menționate în Anexa 11 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut justifica destinația acestora în folosul operațiunilor taxabile, pe facturile de achiziții fiind menționate apartament Zamca, casa Zamca, vila Zamca, casă .....

Totodată, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că materialele înscrise în facturi au fost date în consum în anul 2010, obiectivele precizate nu au fost declarate

drept puncte de lucru ale societății și nici nu au fost emise facturi către un eventual beneficiar.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru iar societatea nu are emise în anul 2010 facturi către Y S.A..

Prin contestație, X SRL precizează că *„în cadrul punctului de vedere am atașat copiile facturilor nr.000/2010 și nr.000/2011 reprezentând amenajări interioare realizate de societatea noastră în favoarea Y SA conform bonurilor de consum astfel încât susținem că în mod nejustificat s-a apreciat faptul că ele nu sunt aferente operațiunilor economice care reprezintă obiectul de activitate al X SRL ”*.

Organul de soluționare a contestației reține că X SRL a depus ca și înscrisuri: factura nr.000/2010 emisă de X SRL către Y SA, reprezentând „lucrări de întreținere și reparație conform deviz anexat” însoțită de situația de lucrări – decembrie 2010 pentru finisaje apartament Zamca și facturi emise de furnizorii Y SRL...etc, având înscrise mențiunea „pt. F000/2010” și factura nr.000/2011 emisă de X SRL către Y SA reprezentând „lucrări de reabilitare conform contract și deviz” însoțită de situația pentru lucrări de reabilitare amenajare...

Totodată, analizând situația contractelor în antrepriză lucrări în executare în perioada 01.01.2010-31.03.2014 întocmită în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației reține că a fost identificat un contract/2010 încheiat cu Y SA în valoare de 000 lei, care a fost finalizat, contract diferit ca valoare de contractul nr.000/2010 prezentat în timpul inspecției fiscale de X SRL organelor de inspecție fiscală.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au făcut o analiza a contractului/contractelor încheiate cu Y SA, a „obiectivelor edificate de societate”, respectiv dacă achizițiile au fost destinate realizării de venituri impozabile sau operațiuni taxabile, se regăsesc integral în lucrările executate, lucrările au fost executate în conformitate cu prevederile contractuale și dacă acestea sunt justificate cu documente întocmite conform prevederilor legale.

Prin urmare, având în vedere documentele depuse în susținerea cauzei de către societate, aspectele constatate în

cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța legalității și temeiniciei argumentelor formulate de contestatara în lipsa constatărilor echipei de inspecție fiscală, fapt pentru care se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

e) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se reține că în cazul achizițiilor de bunuri și servicii înscrise în facturile emise de diverși furnizori, înregistrate în evidența contabilă în contul 628 „Alte servicii prestate de terți”, menționate în Anexa 13 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut justifica destinația acestora în folosul operațiunilor taxabile și nici nu a fost facturată vreunui beneficiar, pe facturile de achiziții fiind menționate „lucrări interioare Proiect Bucovina”.

Prin contestație, X SRL precizează că *„în situația facturilor înregistrate în contul 628 sunt enumerate o serie de facturi emise de Y SRL , servicii pe care însă societatea noastră le-a refacturat către Y SRL.*

*Mențiunea de pe facturi potrivit căreia bunurile au fost folosite pentru obiectivul Proiect ....nu conduce ideea ca societatea noastră a executat lucrări atât la Y SRL cât și la o altă societate PROIECT..... De aceea sumele incluse în facturile emise de Y SRL au fost legal refacturate către YbSRL, proprietarul de drept al imobilului în care funcționa Proiect ....”*

Organul de soluționare a contestației reține că X SRL a depus ca și înscrise: facturi având înscris „lucrări de execuție finisări interioare: Obiectiv Proiect ....”, „lucrări de execuție sarpanta din lemn ecarisat de rasinoase”, „lucrări de montaj tigla”, situații de lucrări – finisări interioare, execuție sarpanta, montaj tigla, având înscris ca executant:Y SRL, investiție: PROIECT .....și beneficiar X SRL , factura nnr000/2011, nr.000/2011, nr.000/2011, nr.000/2011, emisă de X SRL către Y SRL reprezentând „lucrări de reparații interioarea pentru imobilul

din str. ....nr.....”, „reparații curente (igienizare) imobilul din str. ... nr.....conform deviz anexat” însoțită de situație de lucrări.

Totodată, analizând situația contractelor în antrepriză lucrări în executare în perioada 01.01.2010-31.03.2014 întocmită în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației reține că au fost identificate mai multe contracte încheiate cu Y în valoare de 000 lei, de 000 lei, 000 lei și 000 lei, care au fost finalizate.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au făcut o analiza a acestor contracte, a „obiectivelor edificate de societate”, respectiv dacă achizițiile au fost destinate realizării de venituri impozabile sau operațiuni taxabile, se regăsesc integral în lucrările executate, lucrările au fost executate în conformitate cu prevederile contractuale și dacă acestea sunt justificate cu documente întocmite conform prevederilor legale.

Prin urmare, având în vedere documentele depuse în susținerea cauzei de către societate, aspectele constatate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța legalității și temeiniciei argumentelor formulate de contestatara în lipsa constatărilor echipei de inspecție fiscală, fapt pentru care se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

f) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală în cazul achizițiilor înregistrate în evidența contabilă (contul 628 “Alte servicii prestate de terți”) în baza unui facturilor emise de Y S.R.L. (neplătitor de TVA), menționate în anexa 14 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile înscrise în facturile emise de Y S.R.L, având în vedere următoarele aspecte:

- potrivit celor precizate de societate, serviciile au fost prestate pentru reabilitarea fostei A, imobil pe care îl are în comodat în baza contractului de împrumut de folosință (comodat) FN din 01.06.2012 prin care la pct.3.2., s-a prevăzut că comodatarul are obligația „să

amenajeze și să întrețină spațiul (imobilul) pentru derularea activităților lor pe cheltuiala comodatului”.

- la facturile emise în perioada 01.09.2012-07.01.2013, având menționat „reabilitare fosta ..... ctr.000/.2012”, nu au fost anexate devize de lucrări, iar X SRL nu are deschis punct de lucru la adresa imobilului luat în comodat și nici nu a prezentat documente care să dovedească faptul că a desfășurat activitate la această locație;

- pe facturile emise în perioada 01.04.2013-30.06.2013, este menționat „lucrări construcții cf.contract”, iar pe facturile emise în lunile iulie-septembrie 2013 este menționat „lucrări construcții cf.contr.000/.2013”, fără a avea anexate devize de lucrări;

- pe facturi este menționată la rubrica „delegat” aceeași persoană care întocmește facturile;

- în facturi nu este completată rubrica „ mijloc de transport”;

- nu au fost identificate documente care să indice unde au fost efectuate lucrările, în ce au constat acestea și cine este beneficiarul.

Prin contestație, X SRL precizează că „a prestat lucrări de reabilitare a spațiului pe care societatea noastră îl deținea în baza contractului de comodat din data de 01.06.2012. În acest contract era prevăzut faptul că societatea noastră se obligă să amenajeze și să întrețină imobilul preluat în comodat, acest spațiu fiind afectat activității noastre economice. De altfel reamenajarea acestui spațiu a avut loc pe parcursul anilor 2012-2013, acesta fiind preluat de societatea noastră într-un stadiu avansat de degradare. Susținem că această cheltuială este una reală în condițiile în care societatea noastră are deschis un punct de lucru în acest imobil iar pentru reabilitarea sa societatea noastră a solicitat și i s-a aprobat o investiție cu fonduri europene care este în curs de derulare”.

X SRL a precizat cu ocazia audienței acordată la data de 00.00.2019, faptul că imobilul „A” a devenit proprietatea societății iar în prezent se desfășoară activitate, obținându-se venituri.

Totodată, prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/ 2019, X SRL a precizat referitor la lucrările efectuate de Y SRL că „acestea au avut drept scop aducerea imobilului..... situat în , str. Aleea ....., la stadiul de a putea fi expertizat și autorizat. Astfel, conform situațiilor de lucrări (...) Y SRL a prestat lucrări de decapare hidroizolații , termoizolații, sape, decapare tencuieli degradate, tavane, pereți și stâlpi, decapare pardoseli, transport moloz (atașam foto).

În urma acestei lucrări X SRL a reușit să expertizeze tehnic acest imobil și a autorizat imobilul în vederea finalizării investiției.

(...) în anul 2013, respectiv în data de 00.007.2013, X SRL a încheiat cu Y SRL un alt contract pentru lucrări de consolidare la DAF ....., lucrări care au fost decontate cu .....

De asemenea, prin aceeași adresa, contestatara precizează că:

- în data de 00.00.2013 a achiziționat imobilul Baza ..... situată în , str. Aleea .... conform contract de vânzare-cumpărare nr.000/.2013.

- imobilul a fost folosit de societate încă din data de 01.06.2012, conform contractului de comodat încheiat între Y și X SRL, fiind înregistrat ca punct de lucru la data de 11.07.2013, ulterior cumpărării.

- la data de 00.00.2013, în baza proiectului realizat de Y SRL din Iași, a obținut autorizația de construcție nr.000/2013 pentru următoarele tipuri de lucrări: amenajare și modernizare hale industriale (lucrări de intervenții la clădiri, consolidare suprastructuri, camasuiri metalice la stâlpi, contravanturii metalice verticale, refacere grinzi întoarse, creare goluri în plăci, completare sistem de stâlpi, grinzi și plăci din beton armat).

-în baza acestui proiect și a autorizației de construire s-a eliberat din magazie o parte din materialele necesare pentru această investiție iar aceste materiale au fost depozitate în acest scop în aceasta incinta.

-la data de 00.00.2013 s-a întrunit comisia de recepție formată din salariații X SRL, conform procesului verbal și a devizului cu cantitățile existente, descărcând magazia de gestiune.

Organul de soluționare a contestației reține că X SRL a depus la contestație ca și înscrisuri: contractul de subantrepriză nr.000/.2012 încheiat între X SRL, în calitate de antreprenor și Y SRL în calitate de subantreprenor având ca obiect executarea și finalizarea lucrării „reabilitare fosta Y SA” în , Aleea ....., precum și planșe foto și procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.000/.2013 privind lucrarea „modernizare și reabilitare hale industriale „.....”, executată în regie proprie, pentru valoarea de 000 lei.

Totodată, cu adresa nr.000/.2019, X SRL a depus la dosarul cauzei facturi emise de Y SRL către X reprezentând „avans cf. Contract n24.nr.d000 din.09.2012”, „reabilitare fostă .... cf. Ctr. nr.000 din 09.12 și deviz anexat” și „lucrări construcții conf. Contract 000 din 19.07.2013”, situații de lucrări pentru obiectivul „reabilitarea fosta ..... ctr 000/24.09.2012”, contractul de comodat din data de 01.06.2012, contractul de vânzare cumpărare nr.000/14.06.2013,



certificatul constatator nr.697949/09.12.2019 eliberat de Registrul Comerțului potrivit căruia X SRL are punct de lucru în municipiul , Aleea .....Autorizația de construire nr.000/03.10.2013, deviz- listă de cantități, proces verbal terminare lucrări nr.000/0.12.2013, state de plată și pontaje, expertiză tehnică, raportul de evaluare nr.000/31.03.2016, fisa cont, etc..

Cu adresa nr.000/ 20.12.2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a înaintat înscrisurile depuse de contestatara organului de inspecție fiscală emitent al titlului de creanță contestat, conform prevederilor art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru exprimarea unui punct de vedere.

Prin adresa nr.000/09.01.2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a precizat *„în legătură cu lucrările efectuate de Y SRL în perioada 09.12-09.2013, că societatea a depus pentru facturile emise, devize de lucrări cuprinzând doar manopera, care nu au fost prezentate nici în timpul controlului nici ulterior ridicând și de această dată suspiciuni privind întocmirea acestora motivat de faptul că societatea a depus D112 în perioada I-IV fără sume, deci nu a avut salariați respectiv nu avea cu cine să efectueze lucrări, din luna V 2013 nu mai depune D112 și a fost radiată din data de 11.03.2015, aspect ce a fost tratat și în actul de control întocmit”*.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că X SRL a depus probe noi în soluționarea cauzei, care nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale și din care rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv că deține devize de lucrări, că X SRL are deschis un punct de lucru în municipiul , Aleea .....iar beneficiarul lucrărilor este, potrivit situațiilor de lucrări, anexate la dosarul cauzei, X SRL pentru obiectivele „Reabilitare fosta ..... ct.000 24.09.2012” și „Lucrări consolidare DAF: ..... , jud. ctr.000/19.07.2013”.

Faptul că societatea a depus D112 în perioada I-IV fără sume, iar din luna V 2013 nu mai depune D112, nu este de natură să conducă implicit la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăgată înscrisă în facturile emise de Y SRL, ci, așa cum a reținut și Înalta Curte de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, *„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a*

*legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.”*

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală argumentele invocate de X SRL în susținerea cauzei, ținând cont de prevederile legale în materie aplicabile perioadei verificate, se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

g) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli și TVA înregistrate de X SRL în evidența contabilă în baza unor facturi emise de societăți care fie nu au fost înregistrate ca plătitoare de TVA, fie au fost declarate inactive, fie nu au avut salariați, nu au depus declarații și nici bilanțuri contabile, etc, respectiv:

- Y S.R.L. nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA, nu are salariați, nu a depus declarații și nici bilanțuri contabile, este înregistrată în vectorul fiscal ca fiind plătitor de impozit pe profit;

- Y S.R.L. este neplătitoare de TVA din data de 01.02.2013, a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 01.03.2013;

- Y S.R.L. este neplătitoare de TVA din data de 01.08.2013, nu a depus deconturi de TVA, declarația 112 din luna iunie 2012 și nici bilanț contabil aferent anului 2012.

- Y SRL, etc), sunt societăți neplătitoare de TVA.

Prin contestație, X SRL precizează că:

- furnizorul Y SRL, „a emis facturi cu TVA, societatea noastră neputând verifica dacă ulterior și-a îndeplinit obligația legală de a depune declarații fiscale”.

- în ceea ce privește furnizorul Y SRL, „din datele prezentate pe site-ul Ministerului de Finanțe la data facturării această societate apărea ca fiind plătitoare de TVA, ultimul bilanț era depus, iar inactivitatea sa nu este declarată nici acum”.

- în ceea ce privește furnizorul Y SRL, facturile „sunt emise în perioada iulie 2012-septembrie 2012 iar aceasta nu este plătitoare

de TVA din 01.08.2013 din însăși datele prezentate de organele de control” iar „la data facturării societatea noastră nu putea prevedea că aceasta nu va depune bilanțul contabil aferent anului 2012 și declarația 112”.

- În ceea ce privește celelalte societăți neplătitoare de TVA - Y S.R.L., etc., „toate aceste societăți aveau eliberate facturi cu TVA” iar „la momentul emiterii acestor facturi, societatea noastră nu putea deduce faptul că acestea nu erau plătitoare de TVA sau nu depuseseră declarații fiscale”.

Totodată, în timpul audienței acordate de către organul de soluționare a contestației, la data de 10.02.2016 X SRL a precizat că verificarea lucrărilor se putea efectua faptic, întrucât acestea au avut ca beneficiari primării, școli, etc, aspect consemnat în procesul verbal anexat la dosarul cauzei.

De asemenea, în timpul audienței acordate la data de 11.12.2019 de către organul de soluționare a contestației, X SRL a invocat în susținerea cauzei jurisprudența europeană în materie de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține că sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a

dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Se reține că, în materia taxei pe valoarea adăugată, chiar și în situația în care furnizorii au fost declarați inactivi sau în situația în care furnizorii sunt neplătitori de taxă pe valoarea adăugată relevantă în soluționarea în soluționarea speței în cauză este jurisprudența europeană astfel cum a fost pronunțată în cauzele C-101/16 - Paper Consult SRL și C-438/09 - Juliusz Dankowski.

Astfel, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Paper Consult SRL C-101/16 *“directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”*.

Totodată, se rețin în speță paragrafele nr. 35, 36, 37, 38, 39, 40, 43 și 44 din cuprinsul cauzei C-101/2016 – Paper Consult, care precizează:

„35 Referitor la dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, EU:C:2001:579, punctul 28, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37).

36 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38).

37 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39).

38 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

39 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

43. De asemenea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, combaterea fraudei, a evaziunii

fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

44. În ceea ce privește reglementarea națională în cauză în litigiul principal, reiese din elementele prezentate Curții că aceasta are ca obiectiv să combată fraudă privind TVA-ul, sancționând, prin refuzul dreptului de deducere, un comportament care poate contribui la întârzierea detectării unei astfel de fraude sau, cel puțin, a neplății TVA-ului de către contribuabili care nu îndeplinesc obligațiile declarative prevăzute de lege, care se sustrag de la controlul fiscal prin declararea unor informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale să îl identifice sau cu privire la care autoritățile fiscale au constatat că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

De asemenea, potrivit paragrafelor nr.56, 57, 59 și 60 din Cauza 101/16 – Paper Consult, se retine ca:

„56 Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrisi ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

57 În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

59 Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă

situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.”

60. Or, imposibilitatea persoanei impozabile de a demonstra că tranzacțiile încheiate cu operatorul declarat inactiv îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și în special că TVA – ul a fost plătit trezoreriei publice de către acest operator depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legitim urmărit de această directivă”.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că relevantă în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, potrivit căreia art.18 alin.(1) lit.a) și art.22 alin.(3) lit.b) din Directiva a 6-a, trebuie interpretat în sensul că „o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin. (3) lit.b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor menționate.”

Astfel, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art.17 alin.(6) din Directiva a 6-a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că „se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.”

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri/servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține din cuprinsul hotărârii C-438/2009 a Curții Europene de Justiție că :

„30. Chiar dacă dispoziția menționată prevede mențiunea „numărul de identificare TVA”, este necesar să se considere că numărul de identificare fiscală atribuit în speță asigură identificarea

persoanei impozabile vizate și este, așadar, de natură să îndeplinească cerințele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniuță din A șasea directivă.

35. Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p.I-3457, punctul 64, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépitő, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40).

36. Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă.”

Totodată, se reține că CJUE a statuat că regimul deducerilor urmărește să degreveze operatorul economic de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea din data de 14 februarie 1985, Rompelman, C-268/83, Hotărârea din data de 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Hotărârea Gabalfrisa și alții C-110/98 și C-147/98, Hotărârea din data de 03 martie 2005, Fini H, c-32/03, Hotărârea din data de 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04 și Hotărârea din data de 22 decembrie 2010, Dankowski, citată anterior).

De asemenea, CJUE a reținut că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea Hotărârea din data de 30 septembrie 2010, Uszodaépitő, C-392/09, Hotărârea din data de 08 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07).

În practica instanței europene s-a statuat că, principiul proporționalității obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit. O măsură națională



care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CJUE - Speța Collee - C 146/05).

Se reține că în cazurile reunite C-123/87 și C-330/87, Léa Jorion, CJUE a arătat că Directiva de TVA permite statelor membre să condiționeze dreptul de deducere al TVA de existența unei facturi care să cuprindă unele elemente menite să asigure perceperea taxei și să permită supravegherea de către organul fiscal, fără însă ca aceste elemente, prin numărul și natura lor, să facă dreptul de deducere imposibil sau excesiv de exercitat.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , prin adresa nr. 000/.2016, să clarifice aspectele potrivit cărora au fost stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de Y S.R.L...etc. pe considerentul că furnizorii/prestatorii de servicii, potrivit bazei de date a INFOPC, nu au un comportament fiscal corect, respectiv: nu au salariați, nu au depus deconturi/declarații/bilanțuri contabile, nu sunt înregistrați în scopuri de TVA, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/ 2015 nu au fost consemnate constatări cu privire la neîndeplinirea sau îndeplinirea parțială de către X SRL a cerințelor legale pentru deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

Prin adresa nr.000/2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au precizat, *„având în vedere comportamentul fiscal al celor 2 societăți (Y SRL, Y SRL), respectiv nu figurează cu bunuri în patrimoniu, nu au salariați și nu și-au îndeplinit în totalitate obligațiile fiscale ce le revin (...), echipa de inspecție fiscală are suspiciunea rezonabilă cu privire la realitatea tranzacțiilor derulate.Celor două societăți le-au fost subcontractate manopera aferentă unor lucrări, activitate ce implică folosirea forței de muncă iar cele două societăți nu figurează cu salariați, nedepunând în perioada când are loc emiterea de facturi declarația 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit.*

*Totodată dreptul de deducere a TVA, conform Codului fiscal, se exercită pe facturi emise de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA.*

*Referitor la Y SRL, menționăm că societatea a emis facturi în luna mai 2013 iar din verificarea bazei de date a ANAF, respectiv INFOPC s-a constatat că din data de 01.02.2013 nu mai era înregistrată în scopuri de TVA și mai mult de atât, începând cu data de 01.03.2013 figurează în Registrul contribuabililor inactivi. Conform prevederilor Codului fiscal, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective”.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține în ceea ce privește achizițiile de la Y SRL, că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturi emise de Y SRL în perioada iulie 2012- septembrie 2012 iar Y SRL a devenit neplătitoare de TVA din data 01.08.2013.

Totodată în ceea ce privește achizițiile de la Y SRL, la dosarul cauzei se găsesc facturi reprezentând contravaloare manopera/lucrări conform deviz precum și devize de lucrări pentru EON Botosani, EON Vaslui reparații Sediul ..... apartament Direcția..... etc.

Prin adresa nr.000/2019, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice să precizeze care sunt considerentele pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de Y SRL în perioada iulie 2012 – septembrie 2012, în condițiile în care potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, anularea înregistrării în scopuri de TVA a intervenit la data de 01.08.2013, respectiv ulterior emiterii facturilor analizate și menționate în Anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală.

Prin adresa nr.000/2019, organele de inspecție fiscală au precizat că „în lunile VII, VIII, IX 2012 societatea declara achiziții de la Y SRL, CUI.....în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei dar societatea nu depune decont de TVA D300, D394 și D112 din iunie

*2012 și nici bilanț contabil aferent anului 2012, fiind vorba de o prestare de servicii ce implică salariați sau subcontractori prin nedeclararea sau nedeținerea declarațiilor Y SRL nu dovedește realitatea prestațiilor facturate către IX SRL.*

*Din verificarea bazei de date a ANAF, respectiv INFOPC s-a constatat că Y SRL este neplătitoare de TVA din 01.08.2013,(...).*

*Societatea comercială contestatoare nu poate invoca faptul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către furnizorii săi facturile de achiziții pe care le-a înregistrat în evidența contabilă, întrucât răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative este solidară, incluzând atât furnizorul cât și beneficiarul”.*

Nu poate fi reținută precizarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu poate fi dovedită realitatea prestațiilor facturate către X SRL, în condițiile în care potrivit Deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C – 255/02 Halifax, „Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, fapt ce revine instanței de trimitere să îl verifice” iar organele de inspecție fiscală nu au demonstrat, utilizând toate mijloacele de probă, că serviciile achiziționate de X SRL nu sunt reale, iar X știa sau ar fi trebuit să știe că prin aceste achiziții este implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA care fie nu au fost înregistrate ca plătitoare de TVA, fie au fost declarate inactive, fie nu au avut salariați, nu au deținut declarații și nici bilanțuri contabile, fără să analizeze

dacă respectivele achiziții au fost destinate utilizării în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv al operațiunilor taxabile ale societății contestată.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de societățile mai sus menționate, respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv dacă facturile în cauză conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanelor care au întocmit facturile menționate .

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

h) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii înscrise în facturi emise de diverși furnizori interni (menționați în Anexa 12 la raportul de inspecție fiscală) în baza unor facturi în xerocopie sau fax întrucât, până la data finalizării inspecției fiscale, societatea nu a prezentat exemplarul original al facturilor.

Prin contestație, X SRL precizează că o parte dintre facturi „au fost predate în original organelor de control iar pentru restul au fost înlocuite cu fotocopii ale facturilor inițiale pe care s-a aplicat ștampila furnizorului în original cu mențiunea duplicat -înlocuiește factura inițială”, anexând la contestație duplicate ale unor facturi.

Organul de soluționare a contestației reține că la dosarul cauzei au fost depuse fotocopii ale unor facturi inițiale pe care a fost aplicată ștampila furnizorului /prestatorului și pe care este menționat că este duplicat și că înlocuiește factura inițială, fotocopii fax, fotocopii pe care a fost aplicată ștampila furnizorului /prestatorului și pe care este menționat conform cu originalul, fotocopii care au la emitent înscrisă o societate iar pe ștampila de reconstituire altă societate.

Având în vedere în vedere argumentele formulate de societate precum și documentele depuse la dosarul cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat, prin adresa nr.000/2019, organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , efectuarea unei constatari la fața locului, pentru a stabili, dacă societatea justifică cu documente dacă achizițiile de bunuri înscrise în facturile analizate au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile/venituri impozabile, respectiv dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute la art.145 alin. (2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare solicitării, organele de inspecție fiscală au precizat prin adresa nr.000//21.11.2019, că *„în timpul controlului s-au solicitat originalele sau duplicatele facturilor, iar în nota explicativă administratorul a motivat că „au fost solicitate în diferite perioade când s-au făcut punctajele, dar nici până la data controlului nu au fost trimise originalele” iar prin adresa nr.98/2015 s-a menționat că „în susținerea contestației petenta prezintă referitor la cele 39 de facturi în xerocopie următoarele:*

*- pentru un număr de 17 facturi nu prezintă nicio modificare față de cele constatate de echipa de inspecție fiscală;*

*- un număr de 16 facturi fiscale atașate în copii xerox au două mențiuni: „conform cu originalul” și „duplicat”, dar nu sunt specificate numărul și data dispoziției pe baza cărora s-a făcut reconstituirea , încălcându-se astfel prevederile OMFP 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile cu modificările și completările ulterioare;*

*- un număr de 6 facturi fiscale atașate în copii xerox au la emitent o denumire și pe ștampila de reconstituire denumirea altui furnizor ”.*

Totodată, organul de inspecție fiscală a menționat că *„nu a putut fi reanalizată situația de fapt, deoarece agentul economic a prezentat aceleași documente (copie la copie)”.*

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că deși prin adresa nr.000/14.11.2019 s-a solicitat echipei de inspecție fiscală efectuarea unei cercetări la fața locului pentru a stabili dacă societatea justifică cu documente că achizițiile de bunuri înscrise în

facturile analizate au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile/venituri impozabile ale societății, respectiv dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.145 alin.2 lit.a, art.146 alin.1 lit a și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu are constatări cu privire la îndeplinirea/neîndeplinirea cumulativă a condițiilor de fond și formă.

Totodată, nu poate fi reținută mențiunea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia duplicatele prezentate de societate care au mențiunea duplicate și pe care „*nu sunt specificate numărul și data dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea*”, nu pot fi considerate documente justificative ca urmare a încălcării prevederilor OMFP 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, documentele reconstituite trebuie să îndeplinească cerințele prevăzute la pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, din analiza acestor prevederi legale nerezultând că documentele reconstituite trebuie să poarte mențiunea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Mai mult, se reține din raportul de expertiză contabilă depus la dosarul cauzei, ca „*expertul a identificat (...) acolo unde originalele facturilor au fost pierdute, acestea au fost înlocuite de către emitenți cu fotocopii stampilate cu mențiunea „duplicat- înlocuiește factura inițială”*”.

Având în vedere cele de mai sus, se rețin aspecte contradictorii, fapt pentru care se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, organul fiscal fiind obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte, inclusiv de jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene potrivit căreia principiul fundamental al neutralității taxei pe valoarea adăugată impune ca deducere taxei aferente achizițiilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise.

i) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se reține că, cu ocazia investigării în teren,

societatea nu a putut prezenta materialele ce figurează în fișa contului 231 "Imobilizări în curs", astfel:

- la 01.01.2010, valoarea contului 231 era de 000lei;
- conform Notei contabile nr.11/2013, societatea a înregistrat în contul 231 operațiuni diverse reprezentând:
  - imobilizări consum materiale IRIC în sumă de 000 lei fără TVA (contract închiriere nr.13, Y S.R.L., perioada 07.2013-06.2018);
  - imobilizări consum materiale .... în sumă de 000 lei (spațiu achiziționat de la persoanele fizice Y și Y , conform contract de vânzare-cumpărare nr.000/2013).

Totodată, întrucât X SRL a prezentat lista cuprinzând cantitatea de lucrări efectuate în regie proprie (structura tronson 1-5, structură corp service auto, arhitectură corp service auto etc.), fără a prezenta autorizație de construcție, procese verbale de recepție sau alte documente justificative, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cine a efectuat lucrările întrucât volumul acestora este mare, perioada în care s-au efectuat lucrările, identitatea personalului angajat, utilajele folosite la realizarea acestor lucrări, fapt pentru care au constatat că se ridică suspiciunea rezonabilă asupra realității efectuării lucrărilor, operațiunile fiind create și înregistrate artificial cu scopul de a obține avantaje fiscale, fără să reflecte realitatea.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru investițiile în curs ce nu au putut fi inventariate faptic, conform art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.53 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Prin contestația formulată, X SRL precizează că:

*- „neconformă cu realitatea este și susținerea făcută în actul de control referitoare la realitatea și legalitatea lucrărilor efectuate la imobilul pe care l-am deținut inițial în baza contractului de comodat încheiat cu Y și care în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.000/2013 devine proprietatea X S.R.L.”.*

*- „la data achiziționării acestui spațiu acesta se afla într-o stare evidentă de degradare astfel încât aceste cheltuieli s-au impus a fi efectuate în considerarea faptului că spațiul a fost transformat în depozit de materiale și bază de producție care să îndeplinească condițiile de depozitare”.*

*-„pentru îndeplinirea acestui obiectiv societatea noastră a solicitat și i-a fost aprobată o investiție cu fonduri europene care este și în acest moment în derulare”.*

*-„lucrările de reamenajare și construcție au fost efectuate pe tot parcursul anului 2013, dar înregistrarea și trecerea bunurilor în consum a fost făcută după efectuarea recepției în luna decembrie 2013, atașăm cu borderou procesul verbal de lucrări nr.000/30.12.2013 – pag.839-840.*

*- investiția există, poate fi vizualizată și expertizată din punct de vedere tehnic.”*

În completarea argumentelor formulate prin contestație, prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/.2019, X SRL a precizat:

- în data de 00.00.2013 a achiziționat imobilul *Baza .....*situată în , str. ...nr.10, conform contract de vânzare-cumpărare nr.000/14.06.2013

- imobilul *Baza .....*a fost folosit de societate încă din data de 00.00.2012, conform contractului de comodat încheiat între Y si X SRL, fiind înregistrat ca punct de lucru la data de 00.00.2013, ulterior cumpărării.

-la data de 00.00.2013, în baza proiectului realizat de Y SRL din Iași, a obținut autorizația de construcție nr.000/2013 pentru următoarele tipuri de lucrări: amenajare și modernizare hale industriale (lucrări de intervenții la clădiri, consolidare suprastructuri, camasuri metalice la stâlpi, contravanturi metalice verticale, refacere grinzi întoarse, creare goluri în plăcu, completare sistem de stâlpi, grinzi și placi din beton armat),

-în baza acestui proiect și a autorizației de construire s-a eliberat din magazie o parte din materialele necesare pentru această investiție iar aceste materiale au fost depozitate în acest scop în aceasta incinta,

-la data de 00.00.2013 s-a întrunit comisia de recepție formată din salariații X SRL, conform procesului verbal și a devizului cu cantitățile existente, decărcând magazia de gestiune iar aceste „au fost puse în opera cu salariații proprii”.

Astfel, X SRL consideră că are drept de deducere asupra acestor materiale întrucât este proprietara spațiului, având autorizația de construire emisă și punct de lucru deschis în această locație și produce și în momentul de față venituri importante din închiriere, cu aceste materiale aducându-se plus de valoare acestui imobil



X SRL a depus în susținerea cauzei: contractul de comodat din data de 01.06.2012, contractul de vânzare cumpărare nr.000/14.06.2013, certificatul constatator nr.0000/2019 eliberat de Registrului Comerțului potrivit căruia X SRL are punct de lucru în municipiul , Aleea .....nr.10, Autorizația de construire nr.000/ 2013, deviz- listă de cantități, proces verbal terminare lucrări nr.000/2013, state de plată și pontaje, expertiză tehnică, raportul de evaluare nr.000/.2016, fisa cont, fotografii A, care au fost înaintate organului de inspecție fiscală emitent al titlului de creanță contestat, conform prevederilor art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru exprimarea unui punct de vedere.

Prin adresa nr.000//2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a precizat că „*societatea nu a prezentat nici în timpul verificărilor, nici prin prezentele înscrisuri, devize de lucrări (antecalculații), situații de lucrări sau rapoarte de lucru prin care să se nominalizeze lucrările efectuate și nici o situație comparativă între consumurile normate și consumurile efective înregistrate în evidența contabilă pentru justificarea tehnică a acestora.*

*Astfel, pentru a justifica darea în consum a materialelor de construcții, precum și modul de utilizare a bunurilor achiziționate, societatea nu a prezentat la dosarul cauzei documente din care să rezulte repartizarea costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv și încorporarea acestor materiale de construcții pe fiecare obiectiv de investiții, devize ofertă, eventuale măsurători și/sau costul lucrărilor (costuri directe, consumuri în detaliu al materialelor/bunurilor, tariful practicat pentru manoperă, costurile indirecte etc.), respectiv alte documente din care să rezulte că au fost efectuate lucrări în regie proprie, state de salarii din care să rezulte salariați specializați în construcții.*

*De asemenea societatea nu a prezentat documente care să justifice că aceasta a condus contabilitatea de gestiune pe baza de situații de lucrări pentru a demonstra necesitatea și oportunitatea aprovizionărilor cu cantitățile de materiale, respectiv pentru nevoile proprii la construcții în regie proprie.*

*Mai mult pentru a stabili starea de fapt reală echipa de inspecție fiscală a solicitat societății să prezinte care este valoarea materialelor înglobate în lucrările efectuate, societatea solicitând suspendarea inspecției fiscale în vederea prezentării de date corelate între bonurile de consum și devizele de lucrări acceptate de*

*clienți motivat de faptul că volumul de lucrări este mare și nu dispune de personal. Însăși din afirmația contestatoarei rezultă că aceasta nu a ținut evidența contabilă așa cum prevăd actele normative în vigoare (OMFP 3055/2009)”.*

De asemenea, potrivit celor menționate în cuprinsul adresei 000/09.01.2020, se reține că expertiza tehnică realizată de inginer B R în luna iunie 2013 nu a fost prezentată în timpul inspecției fiscale.

Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei de X SRL, rezultă aspecte contradictorii față de constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv că societatea deține Autorizația de construire nr.000/.2013 pentru executarea lucrărilor de construire pentru amenajare și modernizare gale industriale pe imobilul – teren și/sau construcții – situat în județul , municipiul , strada Aleea....nr.10, pentru lucrări în valoare de 000 lei, a fost încheiat procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.000/2013 privind lucrarea *Modernizare și reabilitare hale industriale -„.....”* , executată în regie proprie, iar potrivit certificatului constatator nr.000/2019 eliberat de Registrul Comerțului, X SRL are punct de lucru în municipiul , .....nr.10, județul . Totodată, în ceea ce privește identitatea personalului salariat, au fost depuse state de salarii și foi colective de prezentă pentru perioada decembrie 2013 - august 2014.

Totodată, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de expertiza contabilă se reține faptul că „inginerii de la tehnic identifica necesarul de materiale, pe stadii ale lucrărilor. În funcție de aceste stadii și de termenele de execuție ale contractelor, se stabilește o eșalonare în timp a aprovizionarilor cu materialele necesare.”

De asemenea, potrivit concluziilor raportului de expertiză contabilă se reține că nu au existat stocuri de materiale neutilizate pe parcursul încheierii fazelor de execuție, iar la finalul lucrării și la recepția finală, odată cu întocmirea devizului de lucrări, se centralizau toate bonurile de consum pentru a fi evidenciate în valoarea lucrării.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că documentele existente la dosarul cauzei nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația contestatarii, respectiv dacă investițiile în curs pot fi inventariate faptic, fapt pentru se impune analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă

a situației fiscale a contribuabilului, ținând cont de faptul că invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

j) Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă facturii nr.000/29.03.2013 reprezentând „Imobil Hale CF ..... provenită din Cartea Funciară .....cu nr.cadastral ..... numerotat 27, 28, 29 magazie” și taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă facturii nr.000/.2013 reprezentând imobil (apartament) în municipiul , strada Ilie Ilașcu .....de la Y SA înregistrate în evidența contabilă în contul 212 “Construcții” întrucât societatea nu a prezentat contractul de vânzare-cumpărare, înci de autentificare notarială, imobilele nu au fost declarate puncte de lucru, nu au fost intabulate la ANCPI și nu au fost declarate la Primăria municipiului pentru impozitare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală SRL a precizat cu ocazia audienței acordată la data de 11.12.2015 că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru bunuri pentru care nu s-au întocmit acte notariale, dar care au fost vândute și a fost colectată TVA, înainte de finalizarea inspecției fiscale.

Organul de soluționare a contestației reține că X SRL a depus următoarele înscrisuri la dosarul cauzei:

-factura nr.000/2013 emisă de Y SRL către X SRL „Imobil Hale provenită din Cartea Funciară ..... magazie”, în valoare de 000 lei din care TVA în sumă de .000 lei.

-factura nr.000/2015 emisă de Y SRL către X SRL de stornare a facturii nr.000/2015, „Imobil Hale CF 30123 provenită din Cartea Funciară ..... magazie”, în valoare totală de 000 lei din care TVA în sumă de 000 lei.

- contractul de vânzare cumpărare încheiat Y SRL în calitate de vânzător și Y SRL în calitate de cumpărător, prin care Y SRL vinde către Y SRL imobilul situat în municipiul , str. ....jud. ,

constând din parcela cu nr.cadastral .....C1, construcție cu număr cadastral .....7, corp principal format din încăperile cu nr.27- magazie în suprafață utilă de 174,62 mp, nr.28 – magazie în suprafață de utilă de 194,60mp, nr.29- magazie în suprafață utilă de 49,05 mp, parcelă înscrisă în CF .....a com.Cad. (provenită din conversia de pe hârtie a CF nr.....).

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că X SRL a stornat la data de 29.03.2015 factura nr.000/.2013 reprezentând achiziția imobilului *Hale CF ....provenită din Cartea Funciară ..... cu nr.cadastral ..... numerotat 27, 28, 29 magazie*, la o valoare mult mai mare decât cea înscrisă în factura nr.000/29.03.2013.

De asemenea, contestatarul a depus la dosarul cauzei, următoarele înscrisuri:

- factura nr.000/2013 emisă de Y SA către X SRL reprezentând „Imobil, CF 000, C1-U29, str. ....”, în valoare totală de 000 lei, din care TVA în sumă de 000 lei.

-factura nr.000/2013 emisă de Y SA către X SRL reprezentând „storno fact.000/08.2009 avans imobil”, în valoare totală de 000 lei, din care TVA în sumă de 000 lei.

-factura nr.000/2014 emisă de Y către X SRL reprezentând „storno factura nr.000/ 04.12.2013 ,str. ....”, în valoare totală de 000 lei, din care TVA în sumă de 000 lei,

-factura nr.000/05.12.2014 emisă de Y SA către X SRL reprezentând „Imobil, apartament nr.29, CF..... C1-U29, str. ....”, în valoare totală de 000 lei, din care TVA în sumă de 000 lei,

-factura nr.000/10.12.2014 emisă de X SRL către Y reprezentând apartament nr.29, CF 000, C1-U29, str. ....” în valoare totală de 000 lei din care TVA în sumă de 000 lei.

- duplicat contract de vânzare autentificat la Biroul Notarial ..... sub nn.000/2014, prin care Y SA vinde către X SRL, apartamentul cu nr.000 situat în blocul de locuințe D.....A, prețul total al vânzării fiind de 000 lei, conform facturii nr.000/2014 emisă de Y SA.

-duplicat contract de vânzare autentificat la Biroul Notarial ..... sub nr.000/11.12.2014, prin care X SRL vinde către Y, dreptul de proprietate asupra imobilului constând în apartamentul cu nr.29 situat în blocul de locuințe D2 din municipiul , str....., județul , înscrise în Cartea Funciară Colectivă nr.000, prețul total al vânzării fiind de 000 lei, conform facturii nr.000/2014 emisă de X SRL.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că X SRL a depus înscrisuri din care rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată

de organele de inspecție fiscală, respectiv fie că operațiunea a fost stornată, fie că au fost întocmite contracte de vânzare autentificate notarial.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală argumentele invocate de X SRL în susținerea cauzei, ținând cont de prevederile legale în materie aplicabile perioadei verificate, se impune reanalizarea operațiunilor realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

**În consecință**, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa Decizia de impunere nr. 000/ 2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015 pentru suma totală de 000 lei reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**2) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care deși societatea contestă obligațiile mai sus menționate stabilite prin Decizia de impunere nr.000/ 2015, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000lei înscrise în facturi emise de Y S.R.L. reprezentând cazare și masă, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Prin contestația formulată, societatea nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea propriei cauze, deși contestă întreaga valoare a obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală.nr.000/2015.

**În drept**, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Aceste prevederi legale trebuie coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

și cu pct.2.5 din același act normativ, care precizează:

*„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.”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la respectivele motive.

Se reține faptul că în ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă facturilor emise de Y S.R.L. reprezentând cazare și masă, X SRL nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

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

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră *“ In ceea ce privește soluția de respingere a contestației...este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedura fiscală...”*.

Totodată, potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „*contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depună probe noi în susținerea cauzei.În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat*

sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Astfel, contestatorul are posibilitatea sa depună în susținerea contestației orice documente pe care le considera relevante în speta, iar organele de inspecție fiscală se vor pronunța în procedura administrativa, în raport de acestea, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea, deși contestă debitele stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/ 2015, așa cum acestea au fost detaliate la situația de fapt, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

**În consecință**, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2015 în ceea ce privește suma totală de **000 lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

**3) Referitor la suma de 000 lei, reprezentând accesorii în sumă de 000 lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de 000 lei aferente taxei pe valoarea adăugată**, stabilite prin **Decizia de impunere nr.000/2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2015**, se reține că stabilirea în sarcina contestatului de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*,

Întrucât așa cum s-a reținut la pct.1) din prezenta decizie, a fost desființată Decizia de impunere nr.000/ 2015 emisă de



Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma totală de 000 lei reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, iar la pct. 2) din decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată de X SRL în ceea ce privește suma totală de 000 lei reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente debitelor pentru care organul de soluționare a contestației a decis desființarea deciziei de impunere, respectiv respingerea ca nemotivată a contestației, conform principiului de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere nr. 000/ 2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice și pentru suma totală de 000 lei, reprezentând accesorii în sumă de 000 lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de 000 lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cu precizarea că pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei contestatara datorează accesorii, iar pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, accesoriiile vor fi recalulate urmare refacerii inspecției fiscale.

La refacerea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere toate argumentele formulate de societate prin contestație.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

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

1) Desființarea Deciziei de impunere nr.000/ 2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/ 2015 în ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **000 lei**,
- accesorii în sumă de **000 lei** aferente impozitului pe profit,
- taxa pe valoarea adaugata in suma de **000 lei**,
- accesorii în sumă de **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de X **SRL** în ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

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

**Director General**